Juristische Wochenschrift

Herausgegeben vom Deutschen Anwaltverein.

Schriftleiter:

Justizrat **Dr. Dr. Julius Magnus**, Berlin, Rechtsanwalt **Dr. Heinrich Dittenberger**, Leipzig
unter Mitwirkung von Rechtsanwalt **Dr. Dr. Max Hachenburg**, Mannheim.

Verlag: **W. Moeser Buchhandlung**, Inh.: Oscar Brandstetter, **Leipzig C 1**, Dresdner Straße 11/13.
Fernsprecher Sammel-Nr. 72566 / Drahtanschrift: Imprimatur / Postscheckkonto Leipzig Nr. 63673.

Die JW. erscheint wöchentlich. Bezugspreis monatlich M. 4.50; Einzelhefte kosten den halben Monatsbetrag. Für Studenten, Referendare und Assessoren im Vorbereitungsdienst ist ein Vorzugspreis von monatlich M. 3.— festgesetzt; Auskunft hierüber erteilt der Verlag. — Der Bezug erfolgt am zweckmäßigsten durch die Post, doch nehmen auch die Buchhandlungen und der Verlag Bestellungen an. Beschwerden über mangelhafte Zustellung sind bei Postbezug ausschließlich bei der Post anzubringen.

Für den Deutschen Anwaltverein sind Zuschriften nach Leipzig C 1, Nikischplatz 3, Zahlungen auf Postscheckkonto Leipzig 10102 zu richten.
Alle Sendungen für die Schriftleitung der JW. werden nach Berlin W 62, Maaßenstr. 27 erbeten.

Die Einkommensteuererklärung für 1932.

Von Rechtsanwalt Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Nach einer VO. des RFM. v. 31. Dez. 1931 (RStBl. 1932, 30) ist die diesjährige Einkommensteuererklärung in der Zeit vom 15. bis 29. Febr. 1932 abzugeben. Dies gilt nunmehr für alle Steuerpflichtigen; die bisherige Zweiteilung in Frühjahrsveranlagung und Herbstveranlagung (letztere für die Landwirtschaft und Wirtschaftsjahre, welche vor dem 1. Juli enden) ist beseitigt. Eine Neufassung des § 25 EinkStG. (NotVO. v. 1. Dez. 1930 Teil 3 Kap. IV Art. 4 § 2 Ziff. 1) übertrug die Bestimmung des Zeitpunktes der Veranlagung dem RFM. Auf Grund dessen erging die VO. v. 30. Dez. 1931 (RStBl. 1932, 30), welche nur eine, die regelmäßige Veranlagung kennt, und es den Finanzämtern überläßt, Steuerpflichtige mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr schriftlich aufzufordern, die Einkommensteuererklärung innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Steuerabschnittes abzugeben. Ermöglicht ist diese Vereinfachung dadurch, daß die Veranlagung der Landwirtschaft durch die Einführung der sog. Einheitssteuer der Landwirte stark eingeschränkt ist (NotVO. vom 1. Dez. 1930 Teil 3 Kap. IV Art. 4 § 2 Ziff. 2 und 5, dazu VO. v. 8. Mai 1931 [RMBl. 344] und AnpassungsVO. vom 23. Dez. 1931 Kap. I Abschn. 2 Art. 4).

Zur Abgabe der Einkommensteuererklärung verpflichtet sind nach § 61 Abs. 2 EinkStG. alle diejenigen,

a) deren Einkommen im Steuerabschnitt 8000 *RM* überstiegen hat,

b) deren Gewinn auf Grundlage des Abschlusses ihrer Bücher zu ermitteln ist,

c) welche vom FinA. zur Abgabe einer Steuererklärung aufgefordert werden (gleichgültig, wie hoch ihr Einkommen ist). Die Übersendung eines Vordrucks gilt als Aufforderung.

Die jetzige Fassung des § 28a EinkStG. stellt klar, daß Reineinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft steuerpflichtiges Einkommen nur bilden,

a) soweit sie den Betrag von 6000 *RM* übersteigen,

b) soweit das Gesamteinkommen 12000 *RM* übersteigt.

Ein Landwirt also, dessen Einkommen aus Landwirtschaft 5000 *RM* beträgt und welcher (bzw. dessen Ehefrau) außerdem ein Einkommen von 5000 *RM* aus Kapitalvermögen hat, ist hiernach zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nicht verpflichtet, es sei denn, daß er vom FinA. hierzu aufgefordert wird. In seiner Einkommensteuererklärung wird er dann sein Einkommen aus der Landwirtschaft nicht im einzelnen zu berechnen brauchen, vielmehr wird eine Darlegung genügen, welche einwandfrei ergibt, daß dieses Einkommen geringer ist als 6000 *RM*.

2. Bei vielen wird die Steuererklärung unter der Nachwirkung der Steueramnestie stehen. Einkünfte, welche bisher verschwiegen waren, werden nunmehr in der Erklärung erscheinen, unberechtigte Abzüge werden verschwinden, die der Steuererklärung für 1930 (abgegeben Anfang 1931) zugrunde gelegte Bilanz auf den 31. Dez. 1930 ist berichtigt worden, und ist nunmehr Ausgangspunkt der Gewinnberechnung für 1931. Eine Bevorzugung dieses neuen Einkommens findet nicht mehr statt, das verschwiegen gewesene Einkommen ist für 1931 (wie schon für 1930) voll steuerpflichtig. In einigen Ausnahmefällen kann die Amnestiefrist noch laufen (VO. vom 17. Okt. 1931 [RGBl. I, 581]), sofern das Hindernis bald behoben sein wird, kann auch Verlängerung der Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung beantragt werden. Andernfalls wird ein gewisser Vorbehalt in der Erklärung zu machen und auf eine nur vorläufige Veranlagung hinzuwirken sein.

Die Zinsen der steuerfreien Reichsbahnanleihe 1931 sind nicht einkommensteuerpflichtig und brauchen in der Steuererklärung nicht angegeben zu werden. Anders liegt die Sache hinsichtlich der i. J. 1931 aus verschwiegenem Vermögen bezogenen Zinsen und Dividenden; da die Amnestie sich grundsätzlich nicht auf das Jahr 1931 erstreckt, würden diese an sich steuerpflichtig und damit auch deklarationspflichtig sein. § 5 Abs. 2 der 2. AmnVO. v. 21. Sept. 1931 (RGBl. I, 503) hat jedoch die Amnestie auch auf diese Zinsen erstreckt, falls für Kapital und Zinsen Reichsbahnanleihe gezeichnet worden ist.

3. Bei ausländischen Familienstiftungen i. S. der 1. StAmnVO. v. 24. Aug. 1931 (RGBl. I, 449), die vor dem 1. Jan. 1931 errichtet sind, gilt das Einkommen der Stiftung als Einkommen des Stifters, soweit dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist, andernfalls als Einkommen des unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugsberechtigten. Der Steuersatz beträgt 50% des Reineinkommens, die Veranlagung erfolgt außerhalb der sonstigen Besteuerung des Einkommens; dieses Einkommen braucht daher m. E. in der Einkommensteuererklärung nicht angegeben zu werden, sofern nicht ausdrücklich eine Erklärung über solche Einkünfte gefordert wird.

4. Ohne erhebliche Bedeutung für die Einkommensteuererklärung und -besteuerung ist die Reichsfluchtsteuer (4. NotVO., Teil 7 Kap. III Abschn. 1). Die Folgen der Steuerflucht betreffen vornehmlich das Vermögen, nicht das Einkommen.

Wer seinen Wohnsitz im Ausland genommen hatte und nunmehr im Laufe des Monats Dezember 1931 zurückgekehrt ist, wird erst mit dem 1. Jan. 1932 einkommensteuerpflichtig, braucht also für 1931 noch nicht zu deklarieren; mit ihm findet sich das FinA. durch Erlaß eines Vorauszahlungsbescheides auf Grundlage des mutmaßlichen Einkommens des Jahres 1932 ab (§ 98 EinkStG.). Erst recht gilt dies von denen, die erst im Januar 1932 zurückgekehrt sind, und ebenfalls eine Einkommensteuererklärung für 1931 nicht abzugeben brauchen. Denkbar ist freilich, daß bisher begründete Zweifel über Aufgabe von Wohnsitz und Aufenthalt eines Steuerpflichtigen bestanden haben, und dieser nunmehr mit Rücksicht auf die Folgen der Steuerflucht das Vorhandensein von Wohnsitz und Aufenthalt anerkennt. Dann muß er auch für das Gebiet der Einkommensteuer die Folgen hieraus ziehen, d. h. die Einkommensteuer für 1931 zahlen.

Für die Anwendbarkeit der Reichsfluchtsteuer kann die Höhe des Einkommens 1931 von ausschlaggebender Bedeutung sein, dann nämlich, wenn Vermögen und Einkommen bisher unter der Freigrenze blieben und die Anwendbarkeit des Gesetzes davon abhängt, ob das Einkommen 1931 höher als 20000 *RM* ist oder nicht.

5. Eine wesentliche Erweiterung der persönlichen Steuerpflicht und damit der Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung enthält dagegen der folgende Abschnitt der 4. NotVO. (Teil 7 Kap. III Abschn. 2 § 1):

a) § 81 RAbgO. lautete bisher:

Einen gewöhnlichen oder dauernden Aufenthalt im Sinne der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schließen lassen, an diesem Orte oder in diesem Lande nicht nur vorübergehend zu verweilen.

Im Gegensatz zum Wohnsitzbegriff des BGB. kam es also schon hiernach weniger auf die subjektive Absicht der dauernden Niederlassung, als auf das Vorhandensein objektiver Umstände an, die auf eine solche Absicht schließen lassen. In § 2 Ziff. 1 EinkStG. war dann eine Erweiterung dieser Bestimmung enthalten:

„Als gewöhnlich gilt ein Aufenthalt von mehr als sechs Monaten“,

d. h. die Dauer des Aufenthalts galt als „Umstand“ i. S. des § 81 RAbgO. Da Zweifel über diese Auslegung und wohl auch über die Unwiderlegbarkeit der Rechtsvermutung bestanden (vgl. Strutz, Kommentar § 2 Anm. 33; Becker, Kommentar § 2 Anm. 10 und in StW. 1925, 1581), ist nunmehr § 81 RAbgO. durch folgenden Zusatz erweitert worden:

Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt länger als sechs Monate dauert,

wobei es — jetzt wie früher — selbstverständlich ist, daß bei mehr als sechsmonatlichem Aufenthalt die Steuerpflicht sich auch auf die ersten sechs Monate erstreckt. — Nunmehr gilt daher folgendes:

A. Bei einem Aufenthalt von mehr als sechs Monaten tritt schlechthin unbeschränkte Steuerpflicht ein, d. h. der Steuerpflichtige — Ausländer oder Auslandsdeutscher — ist mit seinem gesamten Einkommen im Inland steuerpflichtig und muß entsprechend seine Steuererklärung abgeben.

B. Bei einem Aufenthalt von weniger als sechs Monaten bedarf es weiterhin des Nachweises besonderer Umstände; hierzu kann auf die bisherige Rechtsprechung verwiesen werden.

Die bestehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden durch die Neufassung nicht berührt. Ein Gewerbetreibender, der seinen Wohnsitz in Stockholm hat und sich zum Zwecke der Überwachung seines deutschen Zweigbetriebes vielfach — mehr oder weniger als sechs Monate — in Deutschland aufhält, ist nicht mit seinem Gesamteinkommen, sondern nur nach Maßgabe des Abkommens, d. h. mit seinem Einkommen aus seiner deutschen Betriebsstätte steuerpflichtig.

b) Neben diese Ausdehnung oder Klarstellung der Steuerpflicht im Falle eines inländischen Aufenthalts tritt eine Ausdehnung der Steuerpflicht für Personen ohne Wohnsitz und Aufenthalt; nämlich für

α) die leitenden Angestellten eines inländischen Unternehmens,

β) die Mitglieder des Aufsichtsrats oder Verwaltungrats eines inländischen Unternehmens, wenn sie sich an der Leitung des Unternehmens wesentlich beteiligen (z. B. vorübergehende Führung der Vorstandsgeschäfte).

Ihre Steuerpflicht ist gegenüber den Bestimmungen des EinkStG. in mehrfacher Hinsicht erweitert:

α) Sie gelten nicht nur als beschränkt Steuerpflichtige, die mit ihrem Einkommen aus dieser leitenden Tätigkeit zur Einkommensteuer herangezogen werden, sondern als unbeschränkt Steuerpflichtige, d. h. von ihrem gesamten Einkommen aus inländischen oder ausländischen Einkommensquellen.

β) Die Steuerpflicht besteht nicht nur von dem Zeitpunkt der Übernahme der leitenden Tätigkeit an und während der Dauer derselben, sondern während des ganzen Steuerabschnitts, d. h. während des ganzen Jahres, in welchem die Tätigkeit, wenn auch nur „vertretungsweise, vorübergehend oder nur einmalig“ vor der Verkündung der NotVO. ausgeübt worden ist (a. a. O. Abschn. 3).

Wer vom 1. Jan. bis zum 30. Juni 1931 Geschäftsführer einer inländischen GmbH. war oder im Sommer 1931 für sechs Wochen vom Aufsichtsrat in den Vorstand einer AktG. delegiert wurde, ist damit für das ganze Kalenderjahr 1931 mit seinem Gesamteinkommen (und Gesamtvermögen), sofern die leitende Tätigkeit innerhalb des Abschnitts (vor der Verkündung der NotVO.) ausgeübt worden ist, steuerpflichtig geworden. Es bedarf keines besonderen Hinweises, daß es sich um Ausnahmebestimmungen von drakonischer Härte handelt, die überhaupt nur als Notstands- und Abwehrmaßnahme verständlich — aber auch dann kaum verzeihlich — sind. Die unbeschränkte Steuerpflicht soll, wie die Richtlinien des RFM. mit einem gewissen Stolz verkünden, kraft der „Stellung eintreten, die der Steuerpflichtige im inländischen Wirtschaftsleben einnimmt“. Das steht in geradem Gegensatz zu anerkannten Grundsätzen des internationalen Steuerrechts und zu den Bestimmungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Auch sind gewiß nicht alle Schweizer oder holländische Industriellen, die in den Vorstand ihrer deutschen Tochtergesellschaften eintreten, ohne deshalb ihren Wohnsitz in Deutschland zu nehmen, der Steuerflucht verdächtig; und wenn die „Stellung“ des Individuums im deutschen Wirtschaftsleben ausschlaggebend sein soll, so müßten vielleicht in erster Linie die Leiter der großen englischen und amerikanischen Bankkonzerne besteuert werden, von denen unsere Existenz abhängig ist. Und in der Tat, sollte eine ausländische Bank den Wunsch haben zur besseren Kontrolle des von ihr beliehenen Großbetriebes eine Vertrauensperson oder Prokuristen einzusetzen, so läuft nicht der Bankpräsident, wohl aber der Prokurist Gefahr, wie ein deutscher Steuerflüchtling behandelt zu werden. Freilich nehmen die Richtlinien des RFM. in solchem Falle den ausländischen Beobachter von der unbeschränkten Steuerpflicht aus.

Zu den „Leitern“ inländischer Gesellschaften gehören ferner zahlreiche Ausländer und Auslandsdeutsche, welche Grundbesitz im Inlande in Form der Beteiligung an Grundstücksgesellschaften erworben haben und aus naheliegenden Gründen in den Vorstand oder Aufsichtsrat eingetreten sind. Daß sie ihre Einnahmen aus den Grundstücksanteilen in Deutschland versteuern sollen, erscheint gerechtfertigt. Man kann noch weitergehen, ist auch, z. B. für das Gebiet der Grunderwerbsteuer und Wertzuwachssteuer, weitergegangen, und hat sie als Eigentümer von inländischen Grundstücken oder Grundstücksteilen behandelt; es ist aber schwer einzusehen, warum die Leitung oder Mitleitung einer inländischen Grundstücksgesellschaft die Grundlage für die Besteuerung des Gesamteinkommens bilden soll, namentlich dann, wenn man bedenkt, daß der Inhaber inländischen Grundbesitzes nach wie vor nur mit dem Einkommen aus seinem Grundbesitz zur Einkommensteuer (und Vermögensteuer) herangezogen wird. Es ist wohl nicht zutreffend, daß Grundstücksgesellschaften nur zu Zwecken der Steuerflucht und Vermögensverschiebung gegründet worden sind. Gleichwohl halten die Richtlinien des RFM. an der unbeschränkten Steuerpflicht fest und lassen die Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht nur zu, wenn diese Grundstücksgesellschaften alsbald von der Möglichkeit der Auflösung Gebrauch machen (4. NotVO. Teil 4 Kap. I Art. 2).

Wo Doppelsteuerverträge bestehen, gehen auch diese den neuen Bestimmungen vor; diese treffen daher in erster Linie die Schweiz und Holland; mit diesen Ländern sind zwar Doppelsteuerabkommen geschlossen, doch steht die Ratifikation noch aus.

6. Ausgedehnt sind ferner die Bestimmungen über die beschränkte Steuerpflicht der Ausländer (4. NotVO. Teil 7 Kap. III Abschn. II § 2); manche Ausländer werden in diesem Jahre zum ersten Male eine Steuererklärung abgeben müssen. — Zum Teil handelt es sich um eine schärfere Fassung der einzelnen Bestimmungen des § 3 EinkStG. oder um eine Klarstellung bisher zweifelhafter Fälle.

a) Für das gewerbliche Einkommen wird die Steuerpflicht auf den Gewinn aus der Veräußerung oder teilweisen Veräußerung des Gewerbebetriebes oder einer inländischen Beteiligung i. S. von §§ 30—32 EinkStG. erstreckt; freilich werden zur Zeit solche Geschäfte, z. B. die Veräußerung eines Aktienpaketes, kaum einen Gewinn ergeben (§ 3 Ziff. 2 EinkStG.).

b) Für das Einkommen aus Vermietung und Verpachtung wird nicht nur — entsprechend der Rspr. des RFH. — klargestellt, daß Lizenzen auf eingetragene Schutzrechte unter die Steuerpflicht des § 3 Ziff. 3 fallen, sondern die Steuerpflicht wird erstreckt auf

α) Einkünfte aus Rechten, die in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden (ohne eingetragen oder schutzfähig zu sein).

β) Einkünfte aus der zeitlich begrenzten oder unbegrenzten Überlassung von gewerblichen Schutzrechten aller Art.

γ) Einkünfte aus „gewerblichen Erfahrungen“, ein neuer und etwas verschwommener Begriff, dessen Hauptanwendungsgebiet wohl darin liegen wird, daß er Umgehungen vorbeugen soll.

c) Einkünfte aus beruflicher Tätigkeit (§ 3 Ziff. 4 EinkStG.) sollen nicht nur dann steuerpflichtig sein, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird, sondern schon dann, wenn sie „im Inland verwertet werden“. Hier sollen wohl hauptsächlich Grenzfälle zwischen Beruf und Gewerbe getroffen werden.

d) Einkünfte aus Immobiliarrechten sollen auch dann steuerpflichtig sein, wenn die Sicherung nicht unmittelbar, z. B. durch Hypothek, sondern mittelbar z. B. durch Bestellung des Nießbrauchs an einer Hypothek, durch Verpfändung einer Grundschuld — bisher beliebte Mittel zur Umgehung der Steuerpflicht — erzielt wird.

Diese Bestimmungen über die erweiterte Steuerpflicht sind am 9. Dez. 1931 in Kraft getreten (a. a. O. Abschnitt 3), die erweiterte Steuerpflicht tritt also nur ein, soweit die Einkünfte nach dem 9. Dez. 1931 i. S. des § 11 EinkStG. bezogen sind. Die NotVO. nimmt in Aussicht, diese Einkünfte an der Quelle zu besteuern; dies wird in erster Linie für Hypothekenzinsen, Lizenzen in Betracht kommen. Zeit der Einführung und Umfang dieser Besteuerung sind dem RFM. überlassen (a. a. O. Ziff. 6 und 7).

7. Die steuerliche Begünstigung der Rücklagen von Gewerbetreibenden (2. NotVO. Teil 7 Kap. II Art. 1) findet erstmalig bei der Veranlagung 1931 Anwendung, sofern nicht das Wirtschaftsjahr der Steuerpflichtigen bereits vor dem 1. Juli 1931 geendet hat (vgl. JW. 1931, 2207).

8. Die Einkommensteuer ist jetzt mit einem Kranz von Steuern umgeben, die sich alle als Zuschläge zur Einkommensteuer auswirken, dies aber zum Teil durch besondere Namen zu verbergen wissen.

a) Zuschläge zur Einkommensteuer im Rechnungsjahr 1931 (NotVO. v. 1. Dez. 1930 Teil 2 Kap. IV Art. 1).

Steuerpflichtig sind alle diejenigen, welche wegen eines Einkommens von mehr als 8000 RM für das Kalenderjahr 1930 veranlagt wurden. Der Zuschlag beträgt 5%, ist formell eine zusätzliche Belastung des Einkommens 1930; zahlbar je zur Hälfte am 10. Juli 1931 und 10. Jan. 1932.

b) Zuschlag zur Einkommensteuer der Ledigen im Rechnungsjahr 1931 (NotVO. v. 1. Dez. 1930 Teil 2 Kap. IV Art. 2).

Er beträgt 10% und wird erhoben

1. bei Lohnsteuerpflichtigen, deren Arbeitslohn 2640 RM übersteigt, durch einen 10%igen Zuschlag auf die in der Zeit vom 31. März 1931 bis 1. April 1932 sich ergebende Lohnsteuer; außerdem findet der Abschlag laut Ges. v. 23. Juli 1928 (RGBl. I, 290) keine Anwendung.

2. bei Veranlagten, deren Einkommen 2160 RM übersteigt, durch einen 10%igen Zuschlag auf die Einkommensteuer für 1930. Der Zuschlag ist in zwei gleichen Teilen am 10. Juli und 10. Jan. 1932 gezahlt. Bei Lohnsteuerpflichtigen, welche veranlagt werden, sind die gemäß 1 vorgenommenen Abzüge zu kürzen.

c) Zuschläge der Aufsichtsratsmitglieder (NotVO. v. 1. Dez. 1930 Teil 2 Kap. IV Art. 3).

Bemessungsgrundlage sind die für das Kalenderjahr 1930 oder einem in diesem Kalenderjahr endenden Steuerabschnitt bezogenen Einnahmen i. S. von § 35 Abs. 1 Nr. 2, sofern der Jahresbetrag 100 RM übersteigt. Zahlungstermine wie zu b.

d) Krisensteuer (2. NotVO. Teil 3 Kap. III); vgl. JW. 1931, 2206.

e) Bürgersteuer.

1. Bürgersteuer 1930 (NotVO. v. 26. Juli 1930 Abschnitt II, abgeändert durch NotVO. v. 1. Dez. 1930 Teil 1 Kap. I und 2. NotVO. v. 5. Juni 1931 Teil 1 Kap. III); vgl. Anwaltsblatt 1931, 35.

2. Bürgersteuer 1931 (Materialien wie zu 1, ferner 3. NotVO. v. 6. Okt. 1931 Teil 1 Kap. V, DurchfBest. v. 1. Okt. 1931, RGBl. I, 525).

I. Steuerpflichtig sind alle im Gemeindebezirke wohnenden Personen, die über 20 Jahre alt sind und selbständig auf eigene Rechnung leben oder zwar im Haushalt anderer leben, aber ein selbständiges Einkommen haben. Steuerfrei sind Personen, deren Einkünfte 500 RM nicht überstiegen haben. Es gibt reichsrechtliche Mindestsätze, die mit 3 RM (einkommensteuerfreie Personen) beginnen und bis zu 2000 RM ansteigen (Einkommen über 500 000 RM). Hierbei zählen Ehemann und Ehefrau als zwei Personen, doch tritt für die Ehefrau eine Ermäßigung um 50% ein, d. h. Ehegatten zahlen 150% des für den Ehemann geltenden Satzes. Die Gemeinden erheben Zuschläge auf die Sätze des Reichstarifs (Berlin und die meisten großen Kommunen 300%).

II. Erhebung

aa) bei Lohnsteuerpflichtigen durch Einbehaltung eines Lohnteiles;

bb) bei Veranlagten durch Zustellung eines Steuerbescheides;

cc) bei Lohnsteuerpflichtigen, welche ein sonstiges Einkommen von mehr als 500 RM haben, durch Einbehaltung eines Lohnteiles und Zusatzbescheid;

dd) bei den übrigen Steuerpflichtigen durch Anforderung mittels öffentlicher Aufforderung.

III. Fälligkeit.

Zu aa)

Zuschlagssatz:	Zahlungstermine:
100%	am 10. Jan. und am 10. April 1932
150%	am 10. Jan., 10. März, 10. Mai 1932
200%	am 10. Jan., 10. März, 10. Mai, 10. Juni 1932
250%	am 10. Jan., 10. März, 10. April, 10. Mai, 10. Juni 1932
mehr als 250%	monatlich vom 10. Jan. bis 10. Juni 1932.

Zu bb)

Zuschlagssatz:	Zahlungstermine:
bis 20%	je 1/2 am 10. Dez. 1931, 10. Febr. 1932
mehr als 200%	je 1/3 am 10. Dez. 1931, 10. Febr. u. 10. März 1932.

zu cc durch Einbehaltung eines Lohnteiles wie zu 1, im übrigen je 50% am 10. Dez. 1931 und 10. Febr. 1932;

zu dd wie zu bb;

f) Steuerzuschläge 1931 (AnpassungsVO. v. 23. Dez. 1931 Teil 1 Kap. II Abschnitt I).

Die für 1930 geltenden Zuschläge (vgl. a, b, c) gelten auch für das Rechnungsjahr 1932; die Zuschläge zu a sind je zur Hälfte am 10. Juli 1932 und 10. Dez. 1932 zu zahlen.

Alle diese Nebensteuern gelten als Personalsteuern; d. h. sie werden neben der Einkommensteuer erhoben und können bei Berechnung des Einkommens nicht abgezogen werden.

Recht der Notverordnungen.

(Vgl. JW. 1931, 3617 ff.; 1932, 18 ff.)

I.

Steueramnestie.

A.

Die Steueramnestie nach den Verordnungen vom 23. Aug. 1931, 19. Sept. 1931 und Durchführungsbestimmungen vom 24. Aug. 1931.

Von Regierungsrat Dr. Fürholzer, Gera.

Die Steueramnestie nach den VO. v. 23. Aug. 1931 (1. VO.) und v. 19. Sept. 1931 (2. VO.) und den DurchfBest. zur ersten SteueramnestieVO. v. 24. Aug. 1931 (DurchfBest.) soll dem Steuerpflichtigen (Stpfl.) nur dann zugute kommen, wenn er bisher nicht angegebene steuerpflichtige (stpfl.) Werte entweder vollständig anzeigt oder dafür in voller Höhe Reichsanleihe zeichnet. Eine teilweise Amnestie ist grundsätzlich ausgeschlossen.

Für die Feststellung, ob die Anzeige vollständig war, ist wesentlich, was unter stpfl. Werten zu verstehen ist. Das Gesetz gibt selbst im § 15 (1. VO.) eine Begriffsbestimmung. Danach sind stpfl. Werte das stpfl. Vermögen, Einkommen usw. Es fragt sich, ob damit das stpfl. Gesamtvermögen usw. bzw. der verkürzte Betrag gemeint ist (Tänzer: JW. 1931, 2676) oder der einzelne Vermögensgegenstand bzw. Sachverhalt, der die Grundlage der Besteuerung bildet (Mersmann: DStZ. 1931, 436). Es entspricht der Fassung des § 15 (1. VO.) unter stpfl. Werten das gesamte Einkommen, Vermögen usw. zu verstehen, das ein Stpfl. für einen bestimmten Steuerabschnitt oder an einem bestimmten Stichtag zu versteuern hat. Die Amnestie will nicht in erster Linie eine Begnadigung für Steuersünder sein, sondern will bisher nicht oder nicht genügend erfaßte Steuerquellen für die Zukunft nutzbar machen. Es fallen daher nur Verkürzungen, strafbar oder nicht strafbar, unter die Amnestie, nicht dagegen sonstige Steuerzuwiderhandlungen. Man muß das aus § 15 (1. VO.) schließen, wonach Amnestie nur erlangt, wer stpfl. Werte, nämlich Einkommen, Vermögen usw. einer bestehenden Rechtspflicht zuwider nicht oder zu niedrig angegeben hat. Amnestie kommt daher nur in Frage, wenn Steuerzuwiderhandlungen nach §§ 396, 397 Abs. 1, 402 RAbgO. (n. F.) vorliegen oder zum mindesten Tatsachen verschwiegen wurden, die, falls sie bisher unbekannt waren, eine Berichtigungsveranlagung nach § 222 RAbgO. begründen könnten. Ist ein Gegenstand versehentlich nicht angesetzt worden, aber aus einem anderen Grunde, z. B. weil noch höhere Abschreibungen geltend gemacht werden können, das Einkommen dennoch richtig versteuert, trifft § 15 (1. VO.) nicht zu. Man kann daher auch nicht den einzelnen Vermögensgegenstand oder Sachverhalt als steuerlichen Wert i. S. des § 15 ansehen. Wenn ein das Einkommen, Vermögen usw. betreffender Sachverhalt angezeigt wird, der mit einer Ordnungsstrafe nach § 413 RAbgO. bedroht ist, ohne daß eine Steuerverkürzung nachgewiesen werden kann, dann tritt keine Amnestie ein. Da nach der Rspr. des RG. beim Vorliegen einer Steuerverkürzung nicht mehr eine Ordnungsstrafe verhängt werden kann, dürfte § 413 RAbgO. überhaupt nicht unter die Amnestie fallen, ebensowenig Erzwingungsstrafen nach § 202 RAbgO. (a. A. Friedländer: DStZ. 1931, 355). Für den strafbaren Versuch wird häufig infolge der Bestimmung des § 18 Nr. 3 (1. VO.) die Amnestie ausgeschlossen sein. Wurden unrichtige Angaben bei der Einheitsbewertung gemacht, so dürfte Amnestie nur eintreten, soweit Vermögen usw. verkürzt wurde. Zwar kann der besondere Tatbestand des § 80 Abs. 2 des früheren RBewG., nunmehr § 397 Abs. 3 RAbgO. erfüllt sein, aber ein solches Delikt fällt nicht unter die Amnestie, wenn keine der in § 15 Nr. 2 (1. VO.) aufgeführten Steuern zu erheben war.

Das Gesetz setzt selbst den Begriff stpfl. Werte in verschiedenen Bestimmungen gleich stpfl. Einkommen usw., z. B. für die Berechnung der zu zeichnenden Reichsanleihe § 2 (2. VO.), ferner in den §§ 10 und 20 DurchfBest. Andererseits spricht das Gesetz von stpfl. Werten auch im Zusammenhang mit einzelnen Gegenständen des Betriebsvermögens oder Sachverhalten, wie in den §§ 17 a und 18 a (1. VO.). Diese durch die 2. VO. eingefügten neuen Bestimmungen scheinen z. T. von einem anderen Begriff der stpfl. Werte auszugehen. Für die Untersuchung der Teilamnestie ist vor allem die Auslegung des § 18 a wichtig.

Versteht man unter stpfl. Werten einzelne Vermögensgegenstände, dann würde § 18 a Satz 1 sowohl die Fälle betreffen, in denen z. B. ein Debitor von 20 000 ℳ mit 10 000 eingesetzt ist, wie auch die Fälle, in denen auf den Debitor eine ungerechtfertigte Abschreibung in Höhe von 10 000 ℳ gemacht ist. Es würde in beiden Fällen die Amnestie nur in Frage kommen, wenn Vorsatz oder Fahrlässigkeit vorliegt. Damit würde bei zu niedrigen Wertangaben stets Verschulden gefordert, auch wenn sie nicht auf Schätzung beruhen, was im Widerspruch steht zu § 16 DurchfBest. (vgl. auch DStZ. 1931, 437 unter Nr. 3). Eine amnestiefähige Nichtangabe von stpfl. Werten liegt daher nur vor, wenn stpfl. Vermögen, Einkommen usw. bisher überhaupt nicht oder nur teilweise, d. h. zu niedrig angegeben war, gleichgültig, ob mit oder ohne Verschulden (§ 16 DurchfBest.). § 18 a (1. VO.) gibt dazu noch erläuternde Bestimmungen. Nach seinem letzten Absatz scheiden Zweifel über Schätzungen von Einzelwerten grundsätzlich aus. Diese sind, was Satz 1 besagen will, nur amnestiefähig, wenn die zu niedrigen Schätzungen auf Vorsatz oder Fahrlässigkeit beruhen.

Man kann unter stpfl. Werten auch schon deswegen nicht die einzelnen Gegenstände und Sachverhalte begreifen, weil nicht schlechthin eine Rechtspflicht zu ihrer Angabe besteht, sondern nur soweit, als es ausdrücklich verlangt ist (§ 166 RAbgO.). Zwar steht die endgültige Entsch. über die Steuerpflicht dem FinA. zu, aber das bei der Feststellung der stpfl. Werte zu beachtende Verfahren kann nicht maßgebend sein für ihre Begriffsbestimmung.

A. Die Abgrenzung der Teilamnestie.

1. Hinsichtlich des Verfahrens gilt: Amnestie kann nicht teils durch Selbstanzeige, teils durch Erwerb von Reichsanleihe erlangt werden (§ 8 Abs. 2 [2. VO.]). Wer wegen irgendeines stpfl. Wertes den Weg der Selbstanzeige gewählt hat, kann sich, wenn später noch weitere steuerliche Verfehlungen aufgedeckt werden, nicht durch Vorzeigung von Reichsanleihe vor den Folgen schützen. Eine Ausnahme ist aber insofern zugelassen, als für Zweifelsfälle immer Selbstanzeige möglich ist, auch wenn im übrigen Reichsanleihe erworben wird.

2. In zeitlicher Beziehung ist die Amnestie ausgeschlossen insoweit, als dem Stpfl. vor dem 18. Juli 1931 eröffnet worden ist, daß die Steuerbehörde Kenntnis von den bisher nicht angegebenen stpfl. Werten erlangt hat (§ 18 Nr. 3 der 1. VO.), während die Amnestiemöglichkeit dem Stpfl. nach dem Beginn der Amnestiefrist nicht mehr abgeschnitten werden konnte. Die Eröffnung muß entweder den nachzuversteuernden stpfl. Wert der Art und Höhe nach oder zum mindesten den steuerlichen Tatbestand unter Anführung des danach zu berechnenden stpfl. Wertes enthalten, denn nach § 20 DurchfBest. muß sich die Kenntnis der Steuerbehörde auf bestimmte stpfl. Werte erstrecken.

a) Ist ein stpfl. Wert beanstandet und höher gesetzt worden, so hindert das den Stpfl. nicht, darüber hinaus noch von der Amnestie Gebrauch zu machen. Z. B. der Gewinn ist durch Buch- und Betriebsprüfung von 10 000 auf 12 000 erhöht worden, weil ein Veräußerungsgewinn nicht berücksichtigt war. Dann kann der Stpfl. anzeigen, daß der Veräußerungsgewinn noch um 3000 höher ist und genießt dann bezüglich des Mehrbetrags von 3000 die Amnestie. Insoweit ist eine Teilamnestie möglich (DStBl. 1931, 899).

b) Ist ein stpfl. Wert in seiner Höhe festgesetzt und dem

Stpfl. eröffnet, dann bewirkt eine Anzeige, die nur die Berechnungsgrundlage ändert, nicht die Amnestie. Z. B. der Gewinn ist auf 12000 festgesetzt gegenüber einer Angabe von 10000, weil Abschreibungen in Höhe von 2000 beanstandet wurden. Der Stpfl. hat dagegen Einspruch eingelegt. In der Amnestiefrist zeigt er an, daß sein Gewinn um 2000 höher ist, weil er eine Maschine im Wert von 2000 nicht aktiviert habe. Wegen der Abschreibungen ist der Einspruch begründet. Da der stpfl. Wert, das Einkommen, sich in seiner dem Stpfl. eröffneten Höhe nicht ändert, tritt die Amnestie nicht ein. Anders, wenn man unter stpfl. Werten die einzelnen Gegenstände versteht.

c) Die Beanstandung eines stpfl. Wertes hindert nicht die Berichtigung der anderen, wenn es sich um voneinander unabhängige Werte handelt, z. B. das Einkommen wird beanstandet und eine Schenkung angezeigt. Berechnen sich dagegen mehrere stpfl. Werte nach der gleichen Bemessungsgrundlage, dann wirkt eine Beanstandung für beide stpfl. Werte. Eine für die Einkommensteuer beanstandete Nachaktivierung kann bezüglich des Gewerbeertrags nicht mehr zur Amnestie angezeigt werden. Haben mehrere Steuern bloß einzelne Berechnungsunterlagen gemeinsam, z. B. Umsatz und Einkommen, dann hindert die Beanstandung der umsatzpflichtigen Einnahmen nicht bezüglich des Einkommens die Einnahmen zu berichtigen.

3. Die Frage der Teilamnestie kann auch hinsichtlich der Beteiligung mehrerer auftauchen.

a) Bei der Haushaltsbesteuerung (§§ 22, 23 EinkStG.) bildet das zusammengerechnete Einkommen den stpfl. Wert. Es genügt daher die Anzeige des Ehemanns (Erl. v. 1. Okt. 1931, S 1912 A—180 III), die sich aber auch auf das beiderseitige Einkommen erstrecken muß. Berichtigt der Ehemann nur sein Einkommen oder nur das Einkommen der Ehefrau, dann liegt eine unvollständige Anzeige vor (Marcuse: JW. 1931, 2675 ff.). Ebensowenig würde es genügen, wenn die Ehefrau zwar ihr Einkommen berichtigt hat, aber der Ehemann die von ihm verschwiegenen Werte nicht anzeigt. Anders, soweit getrennte Veranlagung nach § 22 Abs. 4 und § 23 Abs. 4 EinkStG. stattfindet. Die Vermögensteuer wird bei Ehegatten ebenfalls zusammen veranlagt (§ 10 VermStG.), aber das Vermögen der Ehefrau wird nicht dem Vermögen des Mannes hinzugerechnet, sondern jeder der Ehegatten ist Steuerschuldner. Die Anzeige des einen Ehegatten kommt zwar auch dem anderen Ehegatten zugute, aber wenn der Ehemann z. B. sein Vermögen unvollständig, das Vermögen seiner Frau dagegen vollständig angezeigt hat, wird nur für ihn die Amnestie hinfällig.

b) Die Anzeige eines der Beteiligten reicht aus, wenn die Folgen der Nichtangabe stpfl. Werte mehrere Personen treffen (§ 18 Abs. 2 DurchfBest.). Das gilt vor allem bei Mittäterschaft und Teilnahme. Hat einer der Beteiligten außerdem noch stpfl. Werte verschwiegen, die er nicht anzeigt, so geht er auch der Vorteile aus der Anzeige des Mittäters verlustig. Die Anzeige eines Beteiligten befreit die Mitschuldigen auch von Mithaftung nach § 111, 112 RAbgO. Man wird überhaupt als Grundsatz aufstellen können, daß in den Fällen, in denen mehrere als Gesamtschuldner haften (§ 115 RAbgO.) — in diesen Fällen treffen die Folgen der Nichtangabe mehrere Personen —, jede Anzeige allen Gesamtschuldnern zugute kommt. Hiervon gibt es zwei Ausnahmen (§ 15 Abs. 2 Satz 2 und 3 DurchfBest.). Bei Miteigentum mehrerer an einem Gegenstand wirkt die Anzeige nur zugunsten dessen, der sie erstattet hat. Das ist eine Auswirkung des Grundsatzes des § 98 Abs. 2 RAbgO., wonach Gesamthänder steuerrechtlich als Bruchteilseigentümer zu behandeln sind. Es sind daher auch mehrere stpfl. Werte gegeben. Da aber § 98 Abs. 2 nicht gilt, wenn die Gesamthand selbständig stpfl. ist, muß in diesem Falle der Vertreter der Personenvereinigung die Anzeige machen. Das ist zweifellos für Umsatz- und Vermögensteuer, wo OHG. usw. selbständig stpfl. sind. Wenn daher einer der Beteiligten außerdem noch Umsatz oder Vermögen verschwiegen hat, das er nicht anzeigt, so genießt die OHG. trotzdem die Steueramnestie. Dagegen findet bei der Einkommensteuer eine selbständige Veranlagung der Gesamthandgesellschaft nicht statt, sondern es wird nur der Gewinnanteil der einzelnen Beteiligten einheitlich festgestellt. Man kann schon zweifeln, ob in diesem Falle die Gesellschaft überhaupt die Anzeige machen kann, was durch Erlaß vom 1. Okt. 1931 S. 3 unter C 1 zugelassen ist. Wenn aber einer der Beteiligten außerdem noch Einkommen verschweigt, so muß er auch den Gewinn aus der OHG. nachversteuern.

4. Die Anzeige braucht nur erstattet zu werden, soweit sie nach § 16 (1. VO.) erforderlich ist.

a) Es schadet daher nichts, wenn später noch steuerliche Verfehlungen, die vor dem 1. Jan. 1928 liegen, oder solche Verfehlungen, die nicht im § 15 (1. VO.) aufgezählte stpfl. Werte betreffen, aufgedeckt werden, oder strittige Wertschätzungen i. S. des § 18a 2. Halbsatz (1. VO.) sich später als unrichtig erweisen.

b) Ebenso ist außer Zweifel, daß alle stpfl. Werte, die bisher vorsätzlich oder fahrlässig überhaupt nicht oder mit einem zu niedrigen Betrag angegeben wurden, angezeigt werden mußten und die spätere Aufdeckung einer solchen Verfehlung die Amnestie verwirkt.

c) Wie steht es aber, wenn der StPfl. unterläßt, tatsächliche Zweifel i. S. des § 18a S. 2 (1. VO.) zu berichtigen? Geht er dadurch der Amnestie verlustig? Auch wenn er später behauptet, er habe überhaupt keine Zweifel an der Steuerfreiheit gehabt? Liegt eine Unvollständigkeit vor, wenn stpfl. Werte, an deren Nichtangabe niemand ein Verschulden trifft, nicht mit angezeigt werden? Wird bei jeder, auch der geringsten Unvollständigkeit die Amnestie wieder beseitigt, auch wenn dem Stpfl. kein Verschulden zur Last fällt?

Die Anzeige hat nach § 14 DurchfBest. Art und Höhe der nicht angegebenen stpfl. Werte zu enthalten. Durch bloße Unklarheiten in der Fassung der Anzeige wird die Amnestie nicht verwirkt. Sie müssen gegebenenfalls durch Anfrage bei dem Stpfl. aufgeklärt werden, insbes. dann, wenn sich die Anzeige nach ihrem ganzen Inhalt auf mehrere stpfl. Werte erstreckt und der Stpfl. sich über ihre rechtliche Auswirkung anscheinend im unklaren war. Es soll ihm ja durch die Amnestie die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit erleichtert werden. Andererseits wird aber im § 18 Nr. 2 (1. VO.) verlangt, daß der Stpfl. bisher nicht angegebene Werte restlos anzeigt. Er wird daher auch bisher ohne Verschulden nicht angegebene stpfl. Werte mitanzeigen müssen, wenn sie ihm bis zur Amnestiefrist bekannt geworden sind. Die Amnestie hat grundsätzlich zur Voraussetzung, daß der Stpfl. im vollen Umfange wieder steuerehrlich wird (Erlaß v. 1. Okt. 1931). Es mußten daher die bisherigen Angaben für alle amnestiefähigen stpfl. Werte daraufhin nachgeprüft werden, ob sie einer Berichtigung bedurften.

Wenn aber die Anzeige nach bestem Wissen und Gewissen gemacht ist, und sich bei einer späteren Buchprüfung herausstellt, daß trotzdem etwas übersehen wurde, fällt dann die ganze Amnestie fort mit der Folge, daß unter Umständen auch die Strafe wieder aufleben kann? Trifft den Stpfl. an der Unvollständigkeit der Anzeige kein Verschulden, dann ist die Anzeige von seinem Standpunkt aus vollständig erstattet. § 18 Nr. 2 wird daher nicht schon dann anwendbar sein, wenn rein objektiv etwas unberücksichtigt blieb, sondern nur dann, wenn die Anzeige vorsätzlich oder fahrlässigerweise nur zum Teil erstattet wurde (ebenso Schmitz: DStZ. 1931, 511). Nur in diesem Falle kann man von einer Teilanzeige reden. Eine Steueramnestie bezieht sich eigentlich nur auf Steuerzuwiderhandlungen. Wenn sie auch auf sonstige Unrichtigkeiten erstreckt wurde, so sollte das eine Vergünstigung für den Stpfl. sein und nicht eine Verschärfung. Wenn daher später Unrichtigkeiten aufgedeckt werden, an deren Nichtanzeige den Stpfl. kein Verschulden trifft, dann kann insoweit nur eine Berichtigungsveranlagung nach § 222 RAbgO. in Frage kommen, nicht aber sind nun auch die übrigen Beträge nachzuzahlen (für die gegenteilige Ansicht vgl. StW. 1931, 1161). Verschulden wird vor allem dann ausscheiden, wenn bei im übrigen ordnungsmäßiger Anzeige ein geringfügiger Betrag vergessen wurde, da in der Regel nicht anzunehmen ist, daß ein Stpfl., der viel erheblichere Beträge angezeigt hat, diesen kleinen Betrag verschweigen wollte.

B. Die Folgen einer unvollständigen Anzeige.

1. Bezüglich der Steuernachzahlungen.

a) Es sind nicht bloß die nachträglich festgestellten Beträge nachzuzahlen, sondern auch die bisher amnestierten Beträge. § 18 Nr. 2 geht aber noch weiter. Wenn bezüglich eines

stpfl. Wertes nachträglich eine Unrichtigkeit aufgedeckt wird, leben auch die Nachzahlungen bezüglich der anderen stpfl. Werte wieder auf, die an sich vollständig zur Amnestie angemeldet wurden. Ist z. B. Einkommen, Umsatz und Vermögen richtig angezeigt, nicht dagegen ein Schenkungsfall, dann sind auch Einkommen-, Umsatz- und Vermögensteuer nachzuzahlen. Ebenso müssen die Reichssteuern mit nachgezahlt werden, wenn zur Gewerbesteuer etwas verschwiegen wurde.

b) Die Amnestie wird ex tunc hinfällig. Sie ist überhaupt nicht eingetreten. Die hinterzogenen Beträge müssen gemäß § 126 RAbgO. verzinst werden. Durch die Anzeige zur Amnestie wird die Verjährung nach § 147 RAbgO. unterbrochen.

2. Auch die Straffreiheit fällt weg. Es kommen aber dann die Bestimmungen über die tätige Reue (§ 410 RAbgO.) zu Raum, die allerdings viel enger sind. Wenn bereits eine Anzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet war, hinderte das zwar nicht die Amnestieanzeige, wenn davon dem Stpfl. vor Beginn der Amnestiefrist noch nichts eröffnet war, aber tätige Reue kann dann nicht mehr geübt werden. Diese kann ferner dadurch ausgeschlossen sein, daß der Stpfl. durch unmittelbare Gefahr der Entdeckung zur Amnestie veranlaßt wurde, insbes. also, wenn während der Amnestiefrist eine Buchprüfung Verfehlungen aufdeckte. In diesen Fällen lebt daher bei unvollständiger Anzeige auch die Strafe wieder auf.

Anmerkung. Nachträglich werden mir die im Dezemberheft 1931 des DStBl. zur Steueramnestie veröffentlichten Abhandlungen bekannt. Maucher (Sp. 1051) kommt zu dem Ergebnis, der § 16 Abs. 3 DurchfBest. sei für die Steuergerichte unwirksam, weil er nicht bloß eine DurchfBest., sondern darüber hinaus eine Erweiterung des Anwendungsgebietes der StAmnVO. enthalte. Grundsätzlich sei die Anwendung der Steueramnestie vom Vorliegen eines Verschuldens abhängig, und nur in den Fällen des § 18a Satz 2 Halbs. 1 sei ein Verschulden nicht Voraussetzung. Der § 16 Abs. 3 hält sich meines Erachtens im Rahmen einer bloßen DurchfBest. Der § 15 (1. VO.) — „einer bestehenden Rechtspflicht zuwider" — drückt sich rein objektiv aus und verlangt nicht das Vorliegen eines Verschuldens. Der § 16 Abs. 3 gibt daher nur eine Erläuterung. Die Schwierigkeiten, die durch die Einfügung des § 18a (1. VO.) entstehen, lassen sich durch eine richtige Auslegung des Begriffes „stpfl. Werte" beseitigen. Spohr (Sp. 1024) ist der Ansicht, daß die Rückwirkung des § 18 Nr. 2 (1. VO.) auf den 18. Juli 1931 gegen Art. 116 RVerf. verstößt, weil die VO. v. 18. Juli 1931 (RGBl. 373), die zuerst eine Steueramnestie aussprach, keine einschränkende Best. im Falle einer nur teilweisen Anzeige enthielt. Es würden daher bei unvollständigen Anzeigen in der Zeit v. 18. Juli bis 23. Aug. 1931 die Folgen des § 18 (1. VO.) nicht eintreten. Ich kann dem nicht folgen. Art. 116 RVerf. ist nicht einschlägig. Es wird lediglich der Umfang der Amnestie abgegrenzt, nicht aber eine Handlung unter Strafe gestellt, die bisher nicht strafbar war. Die Best., daß durch eine unvollständige Anzeige die Amnestie verwirkt wird, ist keine Strafnorm. Ob § 2 Abs. 2 StGB. eingreift, ist zweifelhaft. Der einzelne stpfl. Wert mußte jedenfalls schon nach der VO. v. 18. Juli 1931 vollständig berichtigt werden. Aber auch wenn man die Rückwirkung des § 18 Nr. 2 strafrechtlich nicht zuläßt, würde sie bez. der Nachzahlungspflicht bestehen bleiben. Schomburg (Sp. 1019) gelangt für den § 18 Nr. 3 (1. VO.) zu ähnlichen Ergebnissen, wie sie oben entwickelt wurden.

B.

Rechtsmittelverfahren in Steueramnestiesachen.

Von Regierungsrat Dr. Kuno Friesecke, Rudolstadt.

Weder die StAmnVO. selbst noch die dazu erlassenen DurchfBest. enthalten eine Bestimmung darüber, wie Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden über die Anwendung der Steueramnestie verfahrensrechtlich auszutragen sind, z. B. die häufig entstehende Streitfrage, ob den Steuerpflichtigen bereits vor dem 18. Juli 1931 eröffnet worden ist, daß die Steuerbehörde Kenntnis von den bisher verschwiegenen steuerpflichtigen Werten habe. Da die Steueramnestie eine Steuervergünstigung darstellt, auf deren Gewährung im Falle des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen ein Rechtsanspruch besteht, greift m. E. mangels anderer gesetzlicher Regelung die neue Vorschr. des § 235 Ziff. 4 RAbgO. n. F. ein, wonach in Erweiterung des Steuerrechtsschutzes über den bisherigen Umfang das Berufungsverfahren jetzt gegen alle Bescheide über Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht, gegeben ist, nicht wie bisher nur gegen Bescheide über Erstattungs- oder Vergütungsansprüche aus Rechtsgründen. Gegen die Verweigerung der Steueramnestie durch das FinA. steht dem Betroffenen also das Berufungsverfahren offen.

Die Rechtslage ist auf Grund des § 235 Ziff. 4 a. a. O. einfach, wenn — ohne daß für bisher verschwiegene steuerpflichtige bereits Steuern festgesetzt sind — ein Steuerpflichtiger, der Befreiung von Steuernachforderungen auf Grund der Steueramnestieanzeige verlangt, gegen einen die Steueramnestie ablehnenden Bescheid des FinA. Rechtsmittel einlegt. Hier kommt nur das Rechtsmittelverfahren des § 235 Ziff. 4 a. a. O. in Betracht, das in der üblichen Weise durchzuführen ist. Schwierigkeiten ergeben sich aber, wenn nicht das FinA., sondern eine übergeordnete Dienststelle (z. B. RFinA.) über die Anwendung der Steueramnestie die Entsch. getroffen hat, oder wenn über die Steueransprüche, die Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens über die Steueramnestie sind, bereits ein Rechtsmittel schwebt oder schon durchgeführt ist. Dann tauchen Rechtsfragen auf, die in der Praxis Kopfzerbrechen verursachen können.

Wie ist es, wenn die Steuernachforderungen, von denen der Steuerpflichtige im Amnestiewege befreit werden will, bereits rechtskräftig sind? Wie ist der verfahrensrechtliche Gang, wenn die Entsch. über die Steueramnestie nicht vom FinA. ergangen ist? In welcher Weise wird ein schwebendes Rechtsmittelverfahren über die Steuernachforderungen durch die Einleitung des Rechtsmittelverfahrens über die Steueramnestie beeinflußt? Ist das letztere etwa bis zur Erledigung des ersteren auszusetzen, so daß u. U. zwei Rechtsmittelverfahren, die die gleichen Steueransprüche, wenn auch mit grundsätzlich verschiedener Zielrichtung zum Gegenstand haben, durchgeführt werden müssen? Oder ist nur in einem Rechtsmittelgange zu entscheiden?

Es handelt sich hier um die gleichen Probleme, mit denen sich der RFH. in seinem Urt. v. 15. Juli 1931 (II A 261/31, StW. Nr. 875[1])) auseinanderzusetzen hatte, wo die Frage der verfahrensrechtlichen Behandlung von Anträgen auf die Gewährung der Vergünstigung des § 14 GrErwStG. zu grundsätzlichen Erörterungen über den Steuerrechtsschutz Anlaß gab. Die in diesem Urt. entwickelten Grundsätze müssen m. E. entsprechend auf die verfahrensmäßige Behandlung von Steueramnestieanträgen angewendet werden. Hier wie dort ist der leitende Grundgedanke, daß durch § 235 Ziff. 4 a. a. O. der Rechtsschutz erweitert und nicht eingeengt werden sollte.

Über die Anwendung der Steueramnestie ist demnach, auch wenn eine übergeordnete Dienststelle bereits entschieden haben sollte, auf alle Fälle auch ein Bescheid des FinA. herbeizuführen, da erst auf Grund einer solchen Entsch. das Rechtsmittelverfahren nach § 235 Ziff. 4 a. a. O. überhaupt in Gang gesetzt werden kann. Denn sonst würde den Steuerpflichtigen, denen durch eine nicht durch das FinA. getroffene Entsch. die Anwendung der Steueramnestie versagt worden ist, der Rechtsschutz des § 235 Ziff. 4 a. a. O. verbaut sein.

Falls über die den Gegenstand des Steueramnestieverfahrens bildenden Steuerforderungen zur Zeit der Inanspruchnahme der Steueramnestie bereits ein Rechtsmittelverfahren schwebt, muß in diesem über die Steueramnestie entschieden werden, wodurch die Entsch. über die Steuerforderung selbst überflüssig wird. Dies mag von streng formellem Standpunkt verfahrensrechtlich nicht richtig sein, da es sich bei dem Rechtsmittel gegen den Steuerbescheid und dem Rechtsmittel gegen die Ablehnung der Steueramnestie um zwei nach Grund und Gegenstand verschiedene Rechtsbehelfe handelt. Es würde aber zweifellos sachlich widersinnig sein, das Rechtsmittelverfahren

---

[1]) Vgl. auch die Bespr. d. Urt. durch Becker in StW. Sp. 1171 ff.

über die Steueramnestie von dem Rechtsmittelverfahren über die Steueransprüche formellrechtlichen Bedenken zuliebe zu trennen. Die praktische Durchsetzung der letzteren hängt von der Frage ab, ob die Vorschriften der StAmnVO. auf sie anwendbar sind. Es kann daher vernünftigerweise auch nur ein Rechtsmittelverfahren durchgeführt werden.

Daraus, daß durch § 235 Ziff. 4 a. a. O. der Rechtsschutz erweitert werden sollte, folgt schließlich m. E. auch ohne weiteres, daß die Rechtskraft der Steuernachforderungen für die bisher verschwiegenen Werte der späteren Entsch. darüber, ob diese unter die Steueramnestie fallen, in keiner Weise entgegenstehen kann, daß also das Rechtsmittelverfahren über die Anwendung der Steueramnestie unbekümmert darum, ob es sich um bereits rechtskräftig festgelegte Steueransprüche handelt, durchzuführen ist.

II.

Das Reichsgewerbesteuerrecht.

(Notverordnung vom 1. Dezember 1930.)

(RGBl. I, 537.)

Von Oberregierungsrat F. Henrychowski, Charlottenburg.

A.

Berechnung des Gewerbeertrags und der Steuer hiervon.

Da das neue Reichsgewerbesteuerrecht (Gewerbesteuerrahmengesetz) — geregelt in der NotVO. des RPräs. vom 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 537) — mit dem 1. April 1932 in Kraft tritt, so wird von diesem Tage ab die Gewerbesteuer nach den neuen Vorschriften des Reichsrechts veranlagt und erhoben. Damit gewinnen die neuen Bestimmungen für den Gewerbetreibenden in kurzer Zeit praktische Bedeutung.

Die Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer ist nach § 9 des Gewerbesteuerrahmengesetzes (= GewStRG.) grundsätzlich der Gewerbeertrag.

Der gewerbesteuerpflichtige Ertrag besteht bei Steuerpflichtigen, die über ihren Betrieb formell und sachlich ordnungsmäßige Bücher führen und auf Grund einer jährlichen Bestandsaufnahme regelmäßig Jahresabschlüsse machen, nach § 10 GewStRG. aus dem Betrag, der sich ergibt, wenn den „Reineinkünften“ aus dem Gewerbebetrieb die im § 11 GewStRG. bezeichneten Beträge hinzugerechnet werden (Hinzurechnungsbeträge) und die Summe der Reineinkünfte einschließlich der Hinzurechnungsbeträge um die im § 12 GewStRG. angegebenen Beträge gekürzt wird (Kürzungsbeträge). Bei Steuerpflichtigen, die über ihren Betrieb formell und sachlich ordnungsmäßige Bücher nicht führen oder auf Grund einer jährlichen Bestandsaufnahme regelmäßige Jahresabschlüsse nicht machen, wird der Gewerbeertrag durch Schätzung ermittelt, wobei ebenfalls die Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträge zur Anwendung kommen (§ 14 GewStRG.).

I. Hinzurechnungsbeträge.

Unter „Reineinkünften“ aus dem Gewerbebetrieb ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder Körperschaftsteuergesetzes für den Gewerbebetrieb (einschließlich der als Gewerbe geltenden freien und ähnlichen Berufstätigkeiten) „berechnete“ gewerbliche Gewinn zu verstehen (§ 10 Abs. 2 GewStRG.). Eine förmliche Festsetzung des Gewinns durchs Finanzamt ist nicht Voraussetzung der Feststellung der gewerblichen Reineinkünfte; es genügt nach dem Gesetz eine „Berechnung“. Diesen Reineinkünften sind die im § 11 GewStRG. bezeichneten Beträge nur dann hinzuzusetzen, wenn und soweit sie bei der Feststellung (Berechnung) der Steuereinkünfte abgesetzt worden sind. Es findet also eine Wiederhinzurechnung statt. Diese bedeutet begrifflich nichts anderes als ein Verbot der Abzugsfähigkeit jener Posten, wie es die jetzt noch geltende preußische GewStVO. v. 15. März 1927 (PrGS. 21), ergänzt durch die VO. v. 8. Mai 1929 (PrGS. 47) und das Ges. v. 17. April 1930 (PrGS. 93), ebenfalls kennt. Wenn das Gesetz auch von „Reineinkünften“ (Gewinn) spricht, so sind die Fälle, in denen das Finanzamt nach den Vorschriften des EinkStG. gewerbliche Verluste feststellt (berechnet), von den Hinzurechnungen nicht ausgeschlossen.

Nach § 11 sind folgende Beträge hinzuzurechnen:

1. „Zinsen für die nicht aus laufenden Verbindlichkeiten bestehenden Schulden, Renten und dauernde Lasten“ (§ 11 Abs. 1 Nr. 1).

Die Fassung dieser Bestimmung ist abgestellt auf die Dauer, und zwar nur noch auf die Dauer der Laufzeit der betreffenden Schulden, nicht dagegen auch — im Gegensatz zur jetzigen PrGewStVO. (§ 5 Abs. 2a) — auf die Zweckbestimmung der Schuldaufnahme (z. B. behufs Anlage eines Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals usw.). Diese neue Fassung ist deshalb gewählt, weil der mit der Schuldaufnahme beabsichtigte Zweck oft schwer nachweisbar ist. Es macht keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige die Schuld selbst aufgenommen oder anderweit (z. B. beim Geschäftserwerb) als Selbstschuldner übernommen hat.

Es ist nur zu unterscheiden zwischen „laufenden“ Schulden und „nicht laufenden“, d. h. Dauerschulden. Die Zinsen für laufende Schulden sind nicht zurechnungspflichtig. Dagegen sind die Zinsen für Dauerschulden hinzuzurechnen.

Unter „laufenden“ Geschäftsschulden versteht man solche Verbindlichkeiten, die sich aus der laufenden Geschäftsführung ergeben und auf dem regelmäßigen Geschäftskredit beruhen und aus den laufenden Geschäftseinnahmen gedeckt zu werden pflegen. Im allgemeinen fallen also hierunter Warenschulden, Kontokorrent- und Wechselschulden; in Ausnahmefällen ist aber hier eine Behandlung als Dauerschuld nicht ausgeschlossen.

Was hiernach nicht als „laufende Schuld“ gilt, ist Dauerschuld, deren Zinsen zusatzpflichtig sind. Zu den Dauerschulden gehören insbes. auch solche Schulden, die mit längerer Laufzeit aufgenommen werden, um kurzfristige Schulden abzudecken.

Ob eine sichergestellte Schuld, z. B. eine durch Hypothek, Pfandbestellung, Bürgschaft usw. gesicherte Schuld als Dauerschuld anzusprechen ist, was vielfach, namentlich bei Hypothekenschulden, der Fall sein wird, ist nach Lage des Einzelfalls zu beurteilen, wobei die Art der Sicherstellung (z. B. Pfand-, Bürgschaftssicherheit) allein nicht ausschlaggebend sein kann.

2. Hinzuzurechnen sind ferner „Gewinnbeträge, die an stille Gesellschafter oder andere nicht als Mitunternehmer Beteiligte entrichtet werden“ (§ 11 Abs. 1 Nr. 1).

Voraussetzung für die Zurechnungspflicht ist hier, daß der Beteiligte nicht Mitunternehmer ist, d. h. nicht am Geschäftsvermögen teilnimmt, wie dies bei dem sog. typischen stillen Gesellschafter der Fall ist, dessen Gewinnbeteiligung sich nur auf den laufenden Geschäftserfolg bezieht (RStBl. 1931, 190 Nr. 243). Die Entscheidung dieser Frage wird im Einzelfalle von dem Inhalte und der Auslegung des Gesellschaftsvertrages abhängen. Ist der sog. stille Gesellschafter am Geschäftsvermögen beteiligt, so kann je nach den Umständen OHG., einfache KommGes. oder Gesellschaft nach BGB. (§ 705) vorliegen.

Die zur Zeit noch geltende PrGewStVO. enthält einen gleichen Grundsatz nicht, aber die Rspr. des PrOVG. hat für das preuß. Gewerbesteuerrecht einen nämlichen Grundsatz entwickelt.

3. Zusatzpflichtig sind weiter „Gehälter, Tantiemen oder unter sonstiger Benennung gewährte Vergütungen, die von einer OHG. oder einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer des Gewerbebetriebes anzusehen ist, an ihre Gesellschafter oder von einer KommGes. a. A. an die persönlich haftenden Gesellschafter für die der Gesellschaft geleisteten Arbeiten und Dienste entrichtet worden sind“ (§ 11 Abs. 1 Nr. 2).

Diese Bestimmung über die Gesellschafterbezüge bringt nichts Neues; sie schließt sich vielmehr an die Vorschrift des § 5 Abs. 2b PrGewStVO. vollständig an (PrGS. 1929, 47). Damit sind wie bisher die Gesellschafter der vorgenannten Gesellschaften den übrigen Gewerbetreibenden, die schon nach

der früheren Rspr. des OVG. (OVG. 3, 262) den Geldwert ihrer gewerblichen Tätigkeit nicht als Betriebskosten abziehen durften, nach wie vor gleichgestellt.

4. Zuzurechnen sind auch „Gehälter, Tantiemen oder unter sonstiger Benennung gewährte Vergütungen, die von einer der im § 4 Nr. 1 GewStRG. bezeichneten Unternehmungen an ihre an der Unternehmung wesentlich beteiligten Gesellschafter für die der Gesellschaft geleisteten Arbeiten und Dienste entrichtet worden sind" (§ 11 Abs. 1 Nr. 3).

Die im § 4 Nr. 1 bezeichneten Unternehmungen sind: AktG., KommGes. a. A., GmbH., Genossenschaften, Kolonialgesellschaften, bergbautreibende rechtsfähige Vereinigungen und nichtrechtsfähige Berggewerkschaften, Versicherungsvereine auf Gegens., Hypothekenbanken und Schiffsbeleihungsbanken.

An einer dieser Unternehmungen gilt als wesentlich beteiligter Gesellschafter eine Person, wenn sie oder ihre Angehörigen (§ 47 Abs. 1 Nr. 2—3 RAbgO.) unmittelbar oder durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Unternehmung (in dem vorbezeichneten Sinne) zusammen zu mehr als einem Viertel beteiligt sind (§ 8 Abs. 4 GewStRG.). In derselben Weise umschreibt auch der § 5 Abs. 2 zu bb PrGewStVO. den Begriff der „wesentlichen" Beteiligung (PrGS. 1929, 48).

5. Hinzuzurechnen sind schließlich „Vorteile, die von Vereinigungen zu gemeinsamen Ankauf von Lebensmitteln oder hauswirtschaftlichen Gegenständen im großen und Absatz im Einzelhandel an die Käufer gewährt werden (Kundengewinn), soweit diese Vorteile 5% der auf die Waren geleisteten Barzahlungen übersteigen haben; hierbei macht es keinen Unterschied, ob der Kundengewinn Mitgliedern oder Nichtmitgliedern gewährt worden ist" (§ 11 Abs. 1 Nr. 4).

Diese Bestimmung lehnt sich ebenfalls wörtlich an die PrGewStVO. (§ 5 Abs. 2c) an (PrGS. 1927, 22). Der sog. Kundengewinn ist der satzungsmäßig an die Warenabnehmer eines Unternehmens nach dem Verhältnis ihrer Warenabnahme am Schlusse des Geschäftsjahres aus den Gewinnen zu zahlende Betrag. Er ist kein Ertrag; vielmehr stellt er sich als eine zurückzuerstattende Vergütung für Zahlung zu hoher Kaufpreise dar, welche der freien Verfügung des Unternehmers entzogen ist (OVG. 6, 386), und ist als Betriebskosten an sich abzugsfähig. Jedoch sind nach den ausdrücklichen Bestimmungen sowohl der PrGewStVO. als auch des GewStRG. die Beträge (des Kundengewinns) dem steuerpflichtigen Gewerbeertrage hinzuzurechnen, die 5% der auf die Waren geleisteten Barzahlung übersteigen.

6. Eine Hinzurechnung der vom Gewerbetreibenden zu zahlenden Miet- und Pachtzinsen findet grundsätzlich nicht statt. Jedoch werden folgende Miet- und Pachtzinsen, soweit sie bei der Feststellung der Reineinkünfte abgesetzt worden sind, wieder hinzugerechnet (§ 11 Abs. 2):

a) Für die (miet- oder pachtweise) Benutzung von Gegenständen, die nach den Vorschriften des RBewG. zum Gewerbekapital des Steuerschuldners gehören (§ 53 RBewGes. v. 22. Mai 1931), es sei denn, daß die Miet- oder Pachtzinsen beim Empfänger als Gewerbeertrag der Gewerbesteuer unterliegen; der hinzuzurechnende Betrag mindert sich um die Absetzungen, die nach § 16 Abs. 2—4 EinkStG. für Abnutzung oder Substanzverringerung der Gegenstände zulässig sind.

Unter Gegenständen, die zum Gewerbekapital gehören, sind nach § 53 RBewG. in der Hauptsache bewegliche Gegenstände zu verstehen, die dem Betriebe dienen, aber im Eigentum eines anderen als des Gewerbetreibenden stehen, der sie nur gemietet oder gepachtet hat. Zu den beweglichen Gegenständen gehören hier auch Rechte (z. B. Lizenzen).

b) Ferner für die (miet- oder pachtweise) Benutzung von Grundstücken oder Grundstücksteilen insoweit, als die Miet- oder Pachtzinsen den ortsüblichen Miet- oder Pachtzins übersteigen, jedoch nur, wenn es sich offensichtlich um einen wesentlichen Unterschied handelt.

Den Vergleichsmaßstab bietet der ortsübliche Miet- oder Pachtzins, der nötigenfalls festzustellen ist. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem vom Mieter oder Pächter des Grundstücks oder Grundstücksanteils gezahlte Miet- oder Pachtzins und dem ortsüblichen Miet- oder Pachtzins muß aber ein wesentlicher und für jeden verständigen Menschen erkennbar (d. h. offensichtlich) sein, andernfalls er nicht hinzuzurechnen ist.

Diese Regelung (zu a und b) des Abzugs der Miet- und Pachtzinsen weicht wesentlich von der bisherigen preußischen Regelung ab. So gehörte nach den für 1925 und 1926 geltenden Bestimmungen des preuß. Gewerbesteuerrechts der Miet- und Pachtzins in voller Höhe (d. h. 100%ig) zu den nicht abzugsfähigen, also zu den hinzuzurechnenden Betriebsausgaben. Aber das Gef. v. 8. März 1927 brachte hinsichtlich der Hinzurechnung der Miet- und Pachtzinsen bereits eine wesentliche Änderung. Der Entw. zur PrGewStVO. v. 15. März 1927 wollte die Miet- und Pachtzinsen sogar voll als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkennen. Der preuß. Landtag hat dem gegenüber indes eine außerordentliche, komplizierte Regelung beschlossen, die in § 5 Abs. 2d VO. v. 15. März 1921 ihren Niederschlag fand. Dieser Bestimmung (§ 5 Abs. 2d) gegenüber bringt das GewStRG. (§ 11 Abs. 2) eine wesentliche Vereinfachung und Erleichterung, was zu begrüßen ist.

II. Kürzungsbeträge.

Zu kürzen ist die Summe der Reineinkünfte und der Hinzurechnungen um folgende Beträge (§ 12 GewStRG.):

1. Um 4 vom Hundert (für das Jahr) des Einheitswertes der inländischen Betriebsgrundstücke, die im Eigentum des Gewerbetreibenden stehen, und für die er zur Grundsteuer (RGBl. 1930, I, 531) heranzuziehen ist. Auszugehen ist von dem Einheitswert, der für die Veranlagung der Grundsteuer für das dem Hauptveranlagungszeitraum der Gewerbeertragssteuer entsprechende Rechnungsjahr maßgebend ist (§ 12 Nr. 5).

2. Um den Gewerbeverlust: Hierunter sind bei buchführenden Unternehmungen die Fehlbeträge zu verstehen, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die beiden voraufgegangenen Rechnungsjahre ergeben haben. Jedoch darf hierbei die Grenze von 6% des nach § 53 RBewG. für den gewerblichen Betrieb ermittelten Gewerbekapitals nicht unterschritten werden. Eine Kürzung findet indes nicht statt, soweit der Gewerbeverlust bei der letzten Veranlagung bereits in Anrechnung gekommen ist (§§ 12 Nr. 3, 13). Auf die Ermittlung des Verlustes finden die Vorschriften des § 15 Abs. 1 Nr. 4 EinkStG. und § 15 KörpStG. über den abzugsfähigen Verlustvortrag keine Anwendung (§ 10 Abs. 2 GewStRG.).

Die Fehlbeträge hat der Steuerpflichtige nachzuweisen. Kommt ausnahmsweise nicht ein volles Rechnungsjahr in Frage, so ist nur der tatsächlich entstandene Fehlbetrag, nicht etwa ein auf ein volles Jahr umgerechneter Fehlbetrag der Kürzung zugrunde zu legen.

Das Reichsgewerbesteuerrecht schließt sich mit dieser Regelung im wesentlichen an die Bestimmungen der PrGewStVO. (GS. 1930, 93) an, die ebenfalls die einkommen- bzw. körperschaftssteuerlichen Vorschriften über die Anrechnung des „Verlustvortrages" ausschlossen und den neuen Begriff „Gewerbeverlust" einführten.

3. Zu kürzen sind auch die Gewinne, die bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebes oder eines Betriebsteils i. S. des § 30 Abs. 1 EinkStG. erzielt werden (§ 12 Nr. 4).

Bei der Ermittlung dieses Gewinns ist der Veräußerungspreis mit dem Wert zu vergleichen, der am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnittes der Veranlagung zugrunde gelegen hat (§ 30 Abs. 2 EinkStG.).

4. Bei Unternehmungen der im § 4 GewStRG. bezeichneten Art (z. B. AktG., GmbH., Genossenschaften, Vereinen, Anstalten, Stiftungen usw.), die zwar nach der Satzung oder sonstigen Verfassung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, aber einen über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, ist ein Abzug um den Teil der Reineinkünfte vorzunehmen, der nicht aus diesem Geschäftsbetrieb stammt (§ 12 Nr. 1).

5. Wenn eine Unternehmung eine Betriebsstätte im Auslande unterhält, ist der auf die ausländische Betriebsstätte entfallende Teil der Reineinkünfte zu kürzen (§ 12 Nr. 2).

Weitere Kürzungen sieht das GewStRG. nicht vor. Sie sind derart gestaltet, daß in den Fällen, in denen zum Gewerbebetrieb ein Grundstück nicht gehört und ein Gewerbeverlust nicht vorliegt, im allgemeinen eine Kürzung bei Gewerbetreibenden nicht in Frage kommt.

III. Mindestbetrag des Gewerbeertrages.

Stellt sich heraus, daß der nach den vorstehenden Ausführungen ermittelte Gewerbeertrag nicht 6% des Gewerbekapitals beträgt, so muß als steuerpflichtiger Gewerbeertrag 6% dieses Gewerbekapitals (als Mindestbetrag) angesetzt werden (§ 13 GewStRG.). Dieser Mindestbetrag ist der Gewerbeertragsbesteuerung zugrunde zu legen. Eine Gewerbekapitalbesteuerung, die es bisher in einer Reihe von deutschen Ländern — z. B. in Preußen neben der Gewerbeertragssteuer wahlweise an Stelle der Lohnsummensteuer — gab, fällt in Zukunft nach dem Reichsgewerbesteuerrecht weg. Gleichwohl wird das Gewerbekapital in Zeiten wie der gegenwärtigen, wo das Gewerbe im allgemeinen mit geringen Erträgen oder gar mit Verlusten arbeitet, im Hinblick auf § 13 GewStRG. eine bedeutende Rolle spielen. Denn vom 1. April 1932 ab muß das Gewerbekapital in allen Fällen der Höhe nach ziffernmäßig ermittelt werden, um gemäß § 13 den Vergleich mit der Höhe des gewerbesteuerpflichtigen Ertrages vornehmen zu können.

Als „Gewerbekapital" im Sinne der Vorschriften über die Gewerbesteuer gilt nach § 53 des neuen RBewG. „der gewerbliche Betrieb" (§ 44 Abs. 1 RBewG.), und als Wert des Gewerbekapitals ist der Einheitswert des gewerblichen Betriebs anzusehen, beides allerdings mit der Maßgabe, daß Abzüge bzw. Hinzurechnungen zu machen sind, wie sie der § 53 Abs. 2 und 3 RBewG. vorsieht. Jedenfalls ist aber der Begriff des Gewerbekapitals in Zukunft (v. 1. April 1932 ab) in allen deutschen Ländern ein einheitlicher, was gegenüber dem bisherigen Rechtszustande von außerordentlicher Wichtigkeit ist, da der Begriff des Gewerbekapitals in den einzelnen Ländern bisher vielfach verschieden war. In der Begründung zur Reichstagsvorlage Nr. 568, IV. Wahlperiode 1928 S. 131 heißt es: „Die Bestimmung darüber, in welcher Weise sich der Begriff des Gewerbekapitals von dem Begriff des gewerblichen Betriebes unterscheidet, ist nicht mehr den Ländern überlassen, sondern im RBewG. selbst bindend festgelegt."

Den Begriff „des gewerblichen Betriebes" umschreibt der § 44 RBewG. (n. F.) wie folgt: „Zum Betriebsvermögen gehören alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dient, soweit die Gegenstände dem Betriebsinhaber gehören (gewerblicher Betrieb)."

IV. Berechnung der Gewerbeertragssteuer.

Was die Gewerbeertragssteuer als solche angeht, so wird die Höhe dieser Steuer als Landessteuer (§ 1 GewStRG.) von den Ländern kraft eigenen Rechts und von den Gemeinden nach Maßgabe der landesrechtlichen Vorschriften bestimmt. Der Steuerberechnung werden indes Steuermeßbeträge (ein neuer Begriff) zugrunde gelegt. Die Veranlagung des Gewerbetreibenden zum Steuermeßbetrag wird von den Finanzämtern vorgenommen, und zwar für das Rechnungsjahr (1. April bis 31. März) als den Hauptveranlagungszeitraum. Die Grundlage der Veranlagung bildet der nach den obigen Darlegungen ermittelte Gewerbeertrag des für die EinkSt. oder KörperschSt. maßgebenden Steuerabschnitts, der in dem dem Rechnungsjahr unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahr (z. B. 1931) geendet hat (§ 34 GewStRG.).

Es gelten gemäß § 17 GewStRG. folgende Steuermeßbeträge, vorausgesetzt, daß die Reichsregierung oder die Länder nicht andere Steuermeßbeträge vorschreiben (2. NotVO. v. 5. Juni 1931, Teil I Kap. II Nr. 2b [RGBl. I, 250]):

1. bei AktG., KommGes. a. A., GmbH., Genossenschaften, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, Hypothekenbanken, Vereinen, Anstalten, Stiftungen und den übrigen im § 4 Nr. 1—2 GewStRG. bezeichneten Unternehmungen sowie bei Betrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts und öffentlichen Betrieben mit eigener Rechtspersönlichkeit: 10 Prozent des Gewerbeertrages;

2. im übrigen (einschließlich der OHG., KommGes. und ähnlichen Gesellschaften des Handelsrechts) die aus Spalte 3 der nachstehenden Stufentabelle ersichtlichen Beträge:

1	2	3
Gewerbeertrag (Stufe) RM	Auf- oder abgerundet auf RM	Steuermeßbetrag RM
bis einschließlich 1350	—	(Freigrenze) 0
von 1350 „ „ 1650	1500	6
„ 1650 „ „ 1950	1800	12
„ 1950 „ „ 2250	2100	18
„ 2250 „ „ 2600	2400	28
„ 2600 „ „ 3000	2800	44
„ 3000 „ „ 3400	3200	60
„ 3400 „ „ 3800	3600	84
„ 3800 „ „ 4250	4000	110
„ 4250 „ „ 4750	4500	150
„ 4750 „ „ 5250	5000	190
„ 5250 „ „ 5750	5500	240
„ 5750 „ „ 6250	6000	290
„ 6250 „ „ 6750	6500	340
„ 6750 „ „ 7250	7000	390
„ 7250 „ „ 7750	7500	440
„ 7750 „ „ 8250	8000	490
„ 8250 „ „ 8750	8500	540
„ 8750 „ „ 9250	9000	600
„ 9250 „ „ 9750	9500	660
„ 9750 „ „ 10250	10000	780
„ 10250 „ „ 10750	10500	870
„ 10750 „ „ 11250	11000	940
„ 11250 „ „ 11750	11500	1010
„ 11750 „ „ 12500	12000	1080
„ 12500 „ „ 13500	13000	1220
„ 13500 „ „ 14500	14000	1360
„ 14500 „ „ 15500	15000	1500
„ 15500 an		10% des gem. § 18 Abs. 1 abgerundeten Gewerbeertrages

Nach § 18 GewStRG. werden bei Gewerbeerträgen von mehr als 12000 RM Beträge von weniger als 500 RM auf volle Tausend nach unten abgerundet, dagegen Beträge von 500 RM und mehr auf volle Tausend nach oben aufgerundet.

Die Veranlagung ist stets auf den ab- oder aufgerundeten Gewerbeertrag vorzunehmen, der nach der vorstehenden Darstellung für die Stufe maßgebend ist.

Die Steuermeßbeträge sind, wie erwähnt, nicht identisch mit dem Gewerbeertragssteuerbetrage selbst, sondern sind lediglich Rechengrößen. Die Gewerbeertragssteuer besteht vielmehr in einem Prozentsatz des Steuermeßbetrages (Umlagesatz), den die Länder bzw. Gemeinden festsetzen. Der Umlagesatz des Landes bzw. der Gemeinde wird für ein oder mehrere volle Rechnungsjahre oder für unbestimmte Zeit bestimmt (§§ 22, 23 GewStRG.).

Beispiel für die Steuerberechnung: Beträgt der Gewerbeertrag 10100 RM und demgemäß der Steuermeßbetrag 780 RM (s. obige Tabelle), so beziffert sich bei einem Umlagesatz des Landes von 30% und der Gemeinde von 60% die Gewerbeertragssteuer auf 30 + 60 = 90% von 780 RM = 702 RM.

Die Gewerbeertragssteuer wird mit je einem Viertel ihres Jahresbetrages am 15. Mai, 15. August, 15. November und 15. Februar fällig (§ 38 GewStRG.).

Durch diese Neuregelung des Gewerbesteuerrechts wird das buntscheckige Bild, das heute in Deutschland bezüglich der Gewerbesteuern (wie der Realsteuern überhaupt) besteht, im wesentlichen beseitigt. Nicht konnte indes durch die Neuordnung die Höhe der Steuer für das ganze Reichsgebiet einheitlich festgelegt werden, da der Finanzbedarf der Länder und Gemeinden sehr erheblich voneinander abweicht. Soweit aber die neue reichsgesetzliche Regelung reicht, schafft sie für das ganze Reichsgebiet einheitliches Recht und tritt an die Stelle der 17 Gewerbesteuergesetze, die noch bis zur Veranlagung nach den neuen reichsgesetzlichen Bestimmungen, d. h. bis zum 31. März 1932, in Geltung bleiben.

B.

Bedeutung des Gewerbekapitals.

Nach § 9 des am 1. April 1932 in Kraft tretenden Reichsgewerbesteuerrechts — Gewerbesteuerrahmengesetz (= GewStRGes.) —, wie es in der NotVO. des RPräs. v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 537) geregelt ist, bildet grundsätzlich der Gewerbeertrag die Besteuerungsgrundlage der künftigen Gewerbesteuer. Indes kann nach §§ 9, 15, 19—21 GewStRGes. zusätzlich auch eine Besteuerung nach der Lohnsumme erfolgen. Die Lohnsummensteuer ist also vom Reichsgewerbesteuerrecht nicht vorgeschrieben, während die Gewerbeertragsteuer obligatorisch ist. Ob und unter welchen Voraussetzungen neben der Gewerbeertragssteuer eine Lohnsummensteuer zu erheben ist, bestimmt das Land (nicht das Reich). Falls sie z. B. in Preußen eingeführt werden sollte, so ist nach § 20 GewStRGes. die Besteuerungsgrundlage die in einem Kalendervierteljahr an die Arbeitnehmer der in der Gemeinde belegenen Betriebsstätte gezahlte Lohnsumme. Der Berechnung der Lohnsummensteuer wird gem. § 21 GewStRGes. ein Steuermeßbetrag zugrunde gelegt; dieser beträgt 7,5 pro Tausend der auf volle Tausend Reichsmark nach unten abgerundeten Lohnsumme. Die Lohnsummensteuer spielt bereits jetzt in Preußen eine nicht unerhebliche Rolle, da die meisten preuß. Gemeinden sie neben der Ertragssteuer z. Z. erheben. Es steht daher zu erwarten, daß Preußen auch nach dem 31. März 1932 die Lohnsummensteuer (neben der reichsrechtlich gebotenen Ertragssteuer) erheben wird.

Nach dem zur Zeit noch (bis 1. April 1932) geltenden preuß. Gewerbesteuerrecht ist es zulässig, wahlweise an Stelle der Lohnsummensteuer die Gewerbekapitalsteuer (neben der Ertragssteuer) zu erheben, wovon aber in Preußen wenig Gebrauch gemacht worden ist. In anderen deutschen Ländern, z. B. Sachsen, Bayern usw., dagegen ist die Gewerbekapitalsteuer zur Zeit sogar obligatorische Erhebungsform (neben der Ertragssteuer). Das künftige Reichsgewerbesteuerrecht jedoch kennt keine Gewerbekapitalbesteuerung im eigentlichen Sinne mehr, insbes. auch nicht wie die Lohnsummensteuer in fakultativer Form, so daß auch die Länder sie nicht mehr als solche in Zukunft einführen und erheben können. Allein das Gewerbekapital behält auch für das Reichsgewerbesteuerrecht insofern eine große Bedeutung, als es nach § 9 GewStRGes. hilfsweise als Besteuerungsgrundlage für den Gewerbeertrag im Falle des § 13 GewStRGes. herangezogen werden kann. Nach § 13 GewStRGes. ist nämlich in Fällen, in denen der nach §§ 10—12 GewStRGes. sich ergebende Gewerbeertrag hinter 6% des gem. § 53 des (neuen) RBewG. v. 22. Mai 1931 für den gewerblichen Betrieb ermittelten Gewerbekapitals zurückbleibt, als steuerpflichtiger Gewerbeertrag 6% dieses Gewerbekapitals in Ansatz zu bringen. Diese Bestimmung des künftigen Reichsgewerbesteuerrechts ist zwingend und führt dazu, daß v. 1. April 1932 ab schlechthin in allen Fällen die Höhe des Gewerbekapitals ziffermäßig festgestellt werden muß, um den in § 13 vorgeschriebenen Vergleich mit der Höhe des Gewerbeertrages vornehmen zu können, zumal in Zeiten wirtschaftlicher Depression geringe Gewerbeerträge oder gar Gewerbeverluste stark überwiegen. Aber wenn auch beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 13 GewStRGes. 6% des Gewerbekapitals anzusetzen sind, so hat dies doch lediglich die Bedeutung eines Mindestsatzes des Gewerbeertrages. Die Steuer, deren Berechnung 6% des Gewerbekapitals zugrunde gelegt werden, bleibt selbst also Gewerbeertragssteuer und verwandelt sich nicht in eine Gewerbekapitalsteuer.

Angesichts der außerordentlichen Wichtigkeit, die hiernach dem Gewerbekapital im neuen Reichsgewerbesteuerrecht zukommt und die, auch wenn die Gewerbekapitalsteuer als gesetzliche Erhebungsform in Zukunft ausscheidet, doch weit über die Bedeutung hinausgeht, die das Gewerbekapital in Preußen zur Zeit praktisch bei der Gewerbebesteuerung hat, ist die weitere Frage zu untersuchen, was unter Gewerbekapital zu verstehen und wie der Wert desselben zu ermitteln ist.

I. Begriff und Umfang des Gewerbekapitals.

Als Gewerbekapital im Sinne der Vorschriften über die Gewerbesteuer gilt begrifflich nach § 53 RBewG. „der gewerbliche Betrieb", und zwar mit den sich aus § 53 Abs. 2 und 3 ergebenden Änderungen (Abzügen und Zurechnungen: siehe unten II, 1 e und II, 2 a—c). Unter „gewerblichem Betrieb" sind gem. § 44 Abs. 1 RBewG. alle zum Betriebsvermögen gehörigen Teile einer wirtschaftlichen Einheit zu verstehen, die dem Betriebe eines Gewerbes als Hauptzweck dient, soweit die Gegenstände dem Betriebsinhaber gehören. Durch diese Bestimmung ist der Begriff des Gewerbekapitals v. 1. April 1932 ab für alle deutschen Länder, also für das ganze Reichsgebiet, einheitlich festgelegt, was gegenüber dem jetzigen Rechtszustande in Deutschland mit seinen 17 Gewerbesteuergesetzen eine grundlegende Änderung bedeutet.

Unter „Gewerbebetrieb" versteht man jede fortgesetzte, auf Gewinnerzielung gerichtete selbständige Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Zum Betriebsvermögen gehören aber nur solche Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betriebe eines Gewerbes als Hauptzweck dienen, und zwar dauernd (d. h. nicht nur vorübergehend). Es scheiden also alle Gegenstände aus, die in der Hauptsache Privatzwecken des Betriebsinhabers dienen, selbst wenn sie nebenbei gelegentlich im Gewerbebetriebe Verwendung finden. Als „Gegenstände" des Betriebsvermögens kommen nicht nur bewegliche und unbewegliche Sachen, sondern auch Rechte aller Art (z. B. Forderungsrechte, Patente usw.) in Betracht.

Als „Gewerbe" i. S. des § 44 Abs. 1 RBewG. gelten auch der Bergbau und die sonstige Ausbeutung von Grund und Boden (z. B. Stein- und Kalkbrüche) sowie die freie und ähnliche selbständige Berufstätigkeit (z. B. Zahntechniker), insbes. auch die Tätigkeit der Notare, sofern sie nicht als Beamte besoldet werden. Die nach § 26 Abs. 1 des alten RBewG. v. 10. Aug. 1925 bei den (letztgenannten) freien und ähnlichen Berufen zugelassene Abzugsmöglichkeit von 6000 *RM* ist in das neue RBewG. nicht aufgenommen worden.

Stets einen gewerblichen Betrieb bilden, und zwar ohne Rücksicht auf den Gegenstand des Unternehmens, und immer Gewerbekapital daher stellen dar alle Gegenstände, die einer AktG., KommGes. a. A., Kolonialges., GmbH., Genossenschaft, Vereinen, Stiftungen und anderen Zweckvermögen, OHG., einfachen KommGes. und ähnlichen Gesellschaften des Handelsrechts, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind (z. B. Partenreedereien), sowie der sonstigen im § 44 Abs. 2 RBewG. aufgeführten Kapital- und Personalgesellschaften gehören.

Als „Gewerbe" (also auch als Gewerbekapital) gelten dagegen — sofern der Betrieb nicht von einer der vorerwähnten Gesellschaften (§ 44 Abs. 2 RBewG.) ausgeübt wird — nicht die Landwirtschaft, die Forstwirtschaft und der Gartenbau, sofern sie den Hauptzweck der Unternehmung bilden, ferner nicht die Ausübung eines der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufs oder Nebenberufs, die Tätigkeit der öffentlichen oder dem öffentlichen Verkehr dienenden Sparkassen, die sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränken, und die Tätigkeit der Einnehmer einer staatlichen Lotterie, sofern die Einkünfte daraus dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterworfen sind (§ 44 Abs. 1 RBewG.). Bei den genannten Sparkassen ist also nur die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs begünstigt. Soweit diese Sparkassen darüber hinaus, z. B. bankmäßig Geschäfte betreiben, gehören auch die der Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs dienenden Gegenstände nicht zum Betriebsvermögen, also auch nicht zum Gewerbekapital, wohl aber die übrigen Gegenstände (§ 44 Abs. 4 RBewG.).

Zum Betriebsvermögen und somit zum Gewerbekapital gehören nach § 44 Abs. 3 RBewG. ferner nicht:

1. Werke der bildenden Kunst, des Schrifttums und der Tonkunst, sofern sie im Eigentum des Urhebers selbst oder im Falle des Todes des Urhebers im Eigentum seiner Ehefrau oder seiner Kinder stehen (§ 58 Abs. 1 Nr. 1 RBewG.);

2. Urheberrechte an Werken (zu 1) und nicht patentierte Erfindungen, sofern sie nicht einem Dritten gegen die Verpflichtung zur einmaligen oder wiederholten Zahlung

fester Beträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Ausnutzung übertragen sind (§ 58 Abs. 1 Nr. 1 RBewG.);

3. Vermögensbeträge, die für ausschließlich gemeinnützige oder Wohlfahrtszwecke zurückgelegt sind, und deren Verwendung nach Substanz und Ertrag zu solchen Zwecken gesichert ist (§ 59 Nr. 6 RBewG.);

4. die in § 7 Abs. 1 RAusglG. i. d. Fass. v. 20. Nov. 1923 (RGBl. I, 1135) bezeichneten Forderungen und die im LiqSchG. i. d. Fass. v. 20. Nov. 1923 (RGBl. I, 1148) und in der GewaltschVO. v. 28. Okt. 1923 (RGBl. I, 1018) geregelten Ansprüche sowie die auf diese Forderungen und Ansprüche ausgezahlten Beträge, soweit die Auszahlung in den Kalenderjahren erfolgt ist, die vor dem für die Hauptveranlagung zur Vermögenssteuer maßgebenden Zeitpunkt (d. h. Hauptfeststellungszeitpunkte) geendet hat (§ 59 Nr. 9 RBewG.);

5. die von ehemals feindlichen Mächten beschlagnahmten Vermögensteile, die am Hauptfeststellungszeitpunkte noch nicht freigegeben sind (§ 59 Nr. 10 RBewG.).

II. Ermittlung des Wertes des Gewerbekapitals.

Wert des Gewerbekapitals ist nach § 53 RBewG. grundsätzlich der Einheitswert des „gewerblichen Betriebes" (unter Berücksichtigung der noch zu erörternden besonderen Abzüge und Hinzurechnungen gemäß § 53 Abs. 2 Nr. 1—2). Für das Gewerbekapital wird also ein besonderer Einheitswert nicht festgestellt. Die Höhe des Gewerbekapitals wird lediglich gelegentlich der Gewerbeertragsveranlagung ermittelt. Einwendungen gegen die Höhe des Gewerbekapitals können daher nur im Wege der Einlegung des Rechtsmittels gegen die Gewerbeertragsveranlagung geltend gemacht werden, soweit sie nicht schon vorher gegen den Einheitswert des gewerblichen Betriebes zu erheben waren.

Für den Abzug vom Betriebsvermögen und damit vom Gewerbekapital kommen indes nicht nur der besondere Abzug des § 53 Abs. 2 Nr. 1 RBewG., sondern auch die Abzüge der §§ 46, 47 RBewG. in Betracht.

1. Abzüge.

a) Ist eine inländische Kapitalgesellschaft (§ 44 Abs. 2 Nr. 1 RBewG.), z. B. AktG., GmbH. usw., als Muttergesellschaft an dem Vermögen einer unter die gleiche Vorschrift fallenden inländischen Tochtergesellschaft mindestens zu einem Viertel beteiligt, so genießt sie nach § 46 RBewG. das sog. Schachtelprivileg, d. h. es bleibt der Wert dieser Beteiligung bei der Muttergesellschaft außer Ansatz.

Das Vermögen der Kapitalgesellschaften wird sowohl als Betriebsvermögen bei diesen Gesellschaften als auch beim Aktionär, Gesellschafter usw. als „sonstiges Vermögen" erfaßt (§ 59 Abs. 1 Nr. 3, § 63 RBewG.). Das Schachtelprivileg dient der Verhütung einer noch weitergehenden Mehrfachbelastung. Voraussetzung der Anwendung des Schachtelprivilegs ist eine dauernde (d. h. nicht nur offenbar vorübergehende) Beteiligung. Bei der Berechnung des Viertels werden Obligationen nicht mitberücksichtigt.

b) Bei Versicherungsunternehmungen sind vom Rohvermögen und damit vom Gewerbekapital die nach dem Geschäftsplan erforderlichen Rücklagen für (künftige) Versicherungsverpflichtungen und für die dem Versicherungsnehmer oder Versicherten als Gewinnbeteiligung zu gewährenden Überschüsse abzuziehen (§ 47 Abs. 2 Satz 1 RBewG.). Abzugsfähig sind hiernach alle sog. „technischen Reserven", d. h. die dem Versicherungsbetrieb eigentümlichen Rücklagen, z. B. Prämien-, Dividenden-, Schadensreserven usw. Rücklagen für Kursverluste gehören dagegen nicht zu den abzugsfähigen Rücklagen; ebensowenig die sog. Katastrophenreserven.

c) Bei eingetragenen Genossenschaften ist die Gesamtheit der Geschäftsguthaben der Genossen vom Rohvermögen (also auch vom Gewerbekapital) abzuziehen (§ 47 Abs. 2 Satz 2 RBewG.). Das Geschäftsguthaben eines Genossen besteht aus der Einzahlung auf den Geschäftsanteil einschließlich der gutgeschriebenen Gewinne und abzüglich etwaiger Verlustanteile. Auch die Haftsummen der Genossen gehören nicht zum Gewerbekapital.

Bei den in ihrer Hauptbestimmung als Zentralen der Genossenschaften wirkenden GmbH. ist das Stammkapital der Gesellschaften abzugsfähig (§ 47 Abs. 2 Satz 2 RBewG.). Als Zentralen der Genossenschaften wirken diejenigen Gesellschaften, die ihrer Zweckbestimmung nach die Förderung der angeschlossenen Genossenschaften zum Ziele haben, z. B. als gemeinschaftliche Geschäftsstellen vereinigter Genossenschaften, Zentraleinkaufsorganisationen usw. Die einer Genossenschaftszentrale angeschlossenen Vereinigungen müssen zu den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gehören, deren Geschäftsbetrieb sich auf ihre Mitglieder beschränkt.

Bei den Revisions- und ähnlichen Hauptverbänden, die der Prüfung der Genossenschaften dienen, ist das gesamte Verbandsvermögen abzuziehen (§ 47 Abs. 2 Satz 2 RBewG.).

d) Bei Kreditanstalten des öffentlichen Rechts, die als Girozentralen dienen, ist das Grund- oder Stammkapital abzugsfähig (§ 47 Abs. 2 Satz 3 RBewG.).

e) Ferner sind zwecks Ermittlung des Wertes des Gewerbekapitals nach § 53 Abs. 2 Nr. 1 RBewG. bei allen Gewerbetreibenden die Einheitswerte abzuziehen, mit denen gegebenenfalls die Betriebsgrundstücke in dem Einheitswert des „gewerblichen Betriebes" enthalten sind. Was unter dem (neuen) Begriff „Betriebsgrundstücke" zu verstehen ist, ergibt sich aus § 45 RBewG. Die Betriebsgrundstücke, d. h. die zu einem gewerblichen Betriebe gehörigen Grundstücke, und zwar stets ohne die eingebauten Maschinen, gehören also nicht zum Gewerbekapital, sondern sind zur Grundsteuer heranzuziehen (§ 1 RGrundStR.: RGBl. 1930, I, 531). Dagegen gehört das übrige Betriebsvermögen (soweit nicht Abzüge zu berücksichtigen sind) unter Einbeziehung der zu einer Betriebsanlage verwendeten Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, auch wenn diese wesentliche Bestandteile sind (§ 93 BGB.), zum Gewerbekapital. Nichteingebaute Maschinen gehören als bewegliche Gegenstände selbstverständlich ebenfalls dazu.

Nach § 45 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 RBewG. gelten als Betriebsgrundstücke nicht und gehören demnach zum Gewerbekapital die grundstücksgleiche Berechtigung zur Gewinnung von Mineralien, z. B. Kohle, Salze, Ton usw. (Mineralgewinnungsrecht), die Abdeckereigerechtigkeit und sonstige Berechtigungen, deren Ausübung allein schon ein Gewerbe begründen würde. Zum Mineralgewinnungsrecht und somit zum Gewerbekapital gehören dessen Bestandteile und Zubehör, nicht aber Grundstücke und Gebäude, die daher auch nicht Gegenstand des Gewerbekapitals sind. Nach der weiteren Bestimmung des § 45 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 RBewG. gehören die zu einer Betriebsanlage verwendeten Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art nicht zum Mineralgewinnungsrecht, aber gleichwohl zum Gewerbekapital, weil sie (wie erwähnt) gemäß § 45 Abs. 1 Nr. 1 RBewG. überhaupt nicht den Betriebsgrundstücken zuzurechnen sind.

f) Schließlich sind noch alle Schulden abzuziehen, die mit dem gewerblichen Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhange stehen (§ 47 Abs. 1 RBewG.); hierüber siehe auch nachstehend zu 2a.

2. Hinzurechnungen.

Dem Einheitswerte des gewerblichen Betriebes sind zur Ermittlung des Wertes des Gewerbekapitals gemäß § 53 Abs. 2 Nr. 2 RBewG. folgende Posten zuzurechnen:

a) die nicht in laufenden Verbindlichkeiten bestehenden Schulden, ferner die Verpflichtungen an stille Gesellschafter und an andere nicht als Mitunternehmer Beteiligte sowie die Verpflichtungen zur Leistung von Renten und der dauernden Lasten, aber alle diese Schulden und Lasten nur insoweit, als sie bei der Feststellung des Einheitswerts für „den gewerblichen Betrieb" abgesetzt worden sind. Nach § 47 Abs. 1 RBewG. sind, wie oben zu I, 1 f. erwähnt, vom Rohvermögen des gewerblichen Betriebes die Schulden abzuziehen, soweit sie mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebes in wirtschaftlichem Zusammenhange stehen; nicht abzugsfähig dagegen sind die im § 67 Abs. 1 Nr. 1 a, b RBewG. bezeichneten Schulden auf

Grund der RentBVO. v. 15. Okt. 1923 und des IndBelastG. und AufbringG. v. 30. Aug. 1924 (mit Ausnahme rückständiger Leistungen, die abzugsfähig sind).

Unter laufenden Schulden, die dem Gewerbekapital nicht hinzuzurechnen sind, sind solche Verbindlichkeiten zu verstehen, die sich aus der laufenden Geschäftsführung ergeben und auf dem regelmäßigen Geschäftskredit beruhen und aus den laufenden Geschäftseinnahmen gedeckt zu werden pflegen; im allgemeinen fallen hierunter Waren-, Kontokorrent- und Wechselschulden. Das Gegenteil von den „laufenden" Schulden sind „die nicht laufenden" Verbindlichkeiten, d. h. die Dauerschulden. Nur diese sind zusatzpflichtig, soweit sie bei der Feststellung des Einheitswertes in Abzug gekommen sind.

Ferner sind hinzuzurechnen die Verpflichtungen an „nicht als Mitunternehmer Beteiligte", insbes. an stille Gesellschafter. Hier kommt nur der sog. typische stille Gesellschafter in Betracht, dessen Beteiligung sich lediglich auf den laufenden Geschäftserfolg, nicht auch auf das Geschäftsvermögen bezieht (RStBl. 1931, 190 Nr. 243). Ist der stille Gesellschafter auch am Geschäftsvermögen beteiligt, so ist er Mitunternehmer, und es liegt in solchem Falle überhaupt keine stille Gesellschaft, sondern je nach dem Vertrage und den Umständen eine OHG., eine einfache KommGes. oder eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§ 705 BGB.) vor. Aber auch hier ist ebenso wie bei den Renten und dauernden Lasten im Auge zu behalten, daß eine Zurechnung nur erfolgt, soweit eine Absetzung beim Einheitswert (für den gewerblichen Betrieb) stattgefunden hat.

b) Zum Betriebsvermögen gehören nach § 44 Abs. 1 RBewG., wie oben (unter I) erwähnt, grundsätzlich nur die Gegenstände einer wirtschaftlichen Einheit, die dem „Betriebsinhaber gehören", d. h. in seinem Eigentum stehen. Unter „Eigentum" i. S. der Steuergesetze ist das wirtschaftliche Eigentum zu verstehen: wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt (§ 98 RAbgO.). Indes gehören nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 44 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 RBewG. zum gewerblichen Betrieb und somit zum Gewerbekapital einer OHG., einer einfachen Kommanditgesellschaft oder ähnlichen Gesellschaft des Handelsrechts auch solche Gegenstände, die nicht im Eigentum der Gesellschaft (als Betriebsinhaberin), sondern im Eigentum eines oder mehrerer oder aller Gesellschafter stehen und dem Betriebe der „Gesellschaft" dienen; diese Gegenstände sind im Einheitswerte des gewerblichen Betriebes der Gesellschaft mit zu berücksichtigen und gehören somit von vornherein zum Werte des Gewerbekapitals. Eine nochmalige Zurechnung zum Einheitswerte würde in diesen Fällen unzulässigerweise zu einer Doppelbesteuerung führen.

Im übrigen sind dagegen alle (nicht in landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder gärtnerischen Betrieben, Grundstücken oder Betriebsgrundstücken bestehenden) Gegenstände, die dem Betriebe dienen, aber im Eigentum eines anderen als des Gewerbetreibenden stehen, für die Ermittlung des Gewerbekapitalwertes bei allen Gewerbetreibenden dem Einheitswerte des gewerblichen Betriebes hinzurechnen (§ 53 Abs. 2 Nr. 2b RBewG.). Gehören indes diese Gegenstände zum Gewerbekapital des „anderen" (d. h. des Eigentümers), so unterbleibt zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Hinzurechnung. Hier kommen in der Hauptsache bewegliche Gegenstände in Betracht, die dem Betriebsinhaber nicht gehören, sondern von ihm nur gemietet, gepachtet, geliehen usw. sind. Ist der Eigentümer (Vermieter, Verpächter usw.) solcher Gegenstände kein Gewerbetreibender, so kommt eine Zugehörigkeit dieser Gegenstände zu seinem (eigenen) Gewerbekapital nicht in Frage; solchenfalls sind diese Gegenstände ohne weiteres dem Gewerbekapital des Mieters, Pächters usw. zuzusetzen. Ist der Eigentümer (Vermieter usw.) zwar ein Gewerbetreibender, gehören aber die vermieteten usw. Gegenstände nicht zu seinem Gewerbekapital, so sind sie ebenfalls dem Gewerbekapital des Mieters usw. hinzuzurechnen.

c) Dem Einheitswerte des gewerblichen Betriebes ist ferner zur Feststellung des Gewerbekapitalwertes gemäß § 53 Abs. 2 Nr. 2c RBewG. zuzusetzen der Unterschiedsbetrag zwischen dem vollen Steuerkurs- oder Verkaufswert der zum Betriebe gehörigen Aktien, Kuxe, sonstigen Anteile sowie Genußscheine und dem halben Steuerkurs- oder Verkaufswert, mit dem diese Wertpapiere bei der Feststellung des Einheitswertes für den gewerblichen Betrieb angesetzt worden sind (§§ 50 Abs. 4, 63 RBewG.). Sind indes diese Wertpapiere etwa schon bei der Einheitsbewertung mit dem vollen Werte in Ansatz gekommen, so entfällt die Zurechnung. Im übrigen gilt die Zurechnungspflicht nur für Beteiligungen an inländischen Gesellschaften der im § 44 Abs. 2 Nr. 1 RBewG. bezeichneten Art (AktG., GmbH. usw.), weil nur auf diese die Bewertung mit dem halben Wert gemäß § 63 RBewG. beschränkt ist. Ausländische Aktien und sonstige Anteile werden dagegen von vornherein mit dem vollen Steuerkurs angesetzt (bei der Einheitsbewertung). Unberührt bleibt indes hiervon die oben (unter I) erwähnte Vorschrift über die Freilassung von Beteiligungen nach dem sog. Schachtelprivileg (§ 46 RBewG.).

In den Fällen, in denen der Betrieb mit der Summe der Steuerkurswerte bewertet worden ist (§ 52 RBewG.), findet eine Hinzurechnung der Beträge vorstehend zu a und c nicht statt, weil hier Schulden nicht abgesetzt werden und der Wertpapierbesitz bei der Bewertung des Gesellschaftsvermögens nicht mit dem halben Wert angesetzt wird. Wohl aber greifen auch in diesen Fällen die vorstehend zu b erwähnten Hinzurechnungen und der oben (zu II, 1e) erörterte Abzug der Betriebsgrundstücke Platz.

Erstreckt sich der gewerbliche Betrieb sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so müssen zwecks Ermittlung des Gewerbekapitalwertes ausgeschieden werden (§ 53 Abs. 3 RBewG.): 1. alle Betriebsgrundstücke, 2. der auf das Ausland entfallende Teil des gewerblichen Betriebes, 3. ein entsprechender Teil der darauf ruhenden Dauerschulden, 4. die ausländischen fremden (gemieteten usw.) Gegenstände und 5. der auf den ausländischen Teil entfallende halbe Steuerkurswert der zum Gesamtbetriebe gehörigen Aktien und sonstigen Anteile.

Wert des Gewerbekapitals ist nach alledem der Einheitswert des gewerblichen Betriebes, bei dem die vorgedachten Abzüge und Hinzurechnungen, soweit sie jeweilig in Betracht kommen, berücksichtigt worden sind.

Verjährung und Ausschlußfristen im preußischen Stempelsteuerrecht.

A.

I. Verjährung.

Das preußische Stempelsteuergesetz (LStempStG.) kennt eine Verjährung nach drei Richtungen hin.

1. Verjährung der Stempelsteuer.

Die Verjährung des Anspruchs des Fiskus auf Zahlung der Stempelsteuer (§ 27 LStempStG.) ist nicht eine Verjährung im bürgerl.-rechtl. Sinne (§§ 194 ff. BGB.). Immerhin ist (mit Heinitz, PrStempStG., 3. Aufl., Anm. 3 zu § 27, gegen Hummel-Specht, StempStG., Anm. 8 zu § 27) anzunehmen, daß entspr. dem § 222 BGB. nach Ablauf der Verjährungsfrist dem Stempelschuldner das Recht zusteht, die Zahlung der Stempelsteuer zu verweigern, ohne daß der Stempelanspruch erlischt. Eine dem § 148 RAbgO. inhaltsgleiche Bestimmung dahin, daß das, was zur Befriedigung oder Sicherung eines verjährten Anspruchs geleistet ist, nicht zurückgefordert werden kann, fehlt im LStempStG. Im Prozeß ist die Verjährung nicht von Amts wegen, sondern nur auf Grund des Vorbringens des Stempelschuldners zu berücksichtigen. Beträge, die der Stempelschuldner nach Eintritt der Verjährung gezahlt hat, können nur dann zurückgefordert werden, wenn die Zahlung ohne Kenntnis der Verjährung erfolgt, auf die Einrede also nicht etwa verzichtet ist. Die grundsätzliche Möglichkeit eines solchen Rückforderungsanspruchs, der nach § 25 Abs. 1 zu a LStempStG. innerhalb zweier Jahre nach der Entrichtung des Stempels geltend zu machen, ist trotz § 222 Abs. 2 BGB. anzunehmen (Erl. des

preuß. FinMin. III 12543 v. 16. Sept. 1896). Mit der Verjährung des Stempelanspruchs entfällt auch die Haftbarkeit nach § 13 LStempStG. Derjenige, der eine unverstempelte Urkunde erst nach dem Ablauf der Verjährung erhält, kann auf Grund des § 13 Abs. 1 zu c LStempStG. nicht für den Stempel in Anspruch genommen werden.

Bei der Dauer der Verjährungsfrist ist zu unterscheiden: Wenn die Steuer auf einen Bruchteil des Wertes des Gegenstandes zu bemessen ist[1]), beträgt die Frist zehn Jahre, bei den Feststempeln hingegen nur fünf Jahre. Wenn sich der Stempel zu einer Urkunde aus beiden Arten von Stempeln zusammensetzt, tritt die Verjährung erst in zehn Jahren ein, da eine Zerlegung des Gesamtstempels zwecks gleichzeitiger Anwendung der beiden Verjährungsfristen nicht zulässig erscheint (vgl. Loeck-Eiffler, PrStempStG., 10. Aufl., Anm. 3 zu § 27). Die Verjährung beginnt nach dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zahlung des Stempels gem. §§ 15, 16 LStempStG. hätte erfolgen müssen (§ 27 Abs. 1 LStempStG.), bei einer am 22. Dez. 1930 ausgestellten Urkunde also nicht mit dem 1. Jan. 1931, sondern erst mit dem 1. Jan. 1932. Bei den nach TarSt. 16 (Verfügungen von Todes wegen) zu entrichtenden Stempeln jedoch beginnt die Frist erst nach dem Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Verfügung eröffnet wird. Im übrigen läßt § 28 LStempStG. für die Berechnung dieser Verjährungsfrist — ebenso wie aller sonstigen in dem LStempStG. oder dessen Tarif erwähnten Fristen — die Bestimmungen der ZPO. maßgebend sein.

Nach § 27 Abs. 2 LStempStG. wird die Verjährung unterbrochen nur durch eine an den Zahlungspflichtigen erlassene Aufforderung zur Zahlung, durch Handlungen der Zwangsvollstreckung (nicht schon durch die bloße Anordnung des Zwangsverfahrens) und durch die Bewilligung einer Stundung. Bei mehreren Zahlungspflichtigen — etwa gem. § 12 Abs. 1 zu c LStempStG. bei den Teilnehmern an Verträgen — erfolgt die Unterbrechung nur gegenüber demjenigen, in dessen Person der Unterbrechungsgrund eintritt (vgl. § 425 Abs. 2 BGB.).

Die anderen Gründe einer Unterbrechung der Verjährung, wie sie §§ 208 ff. BGB. aufführen, insbes. eine Unterbrechung durch Anerkennung des Anspruchs greifen hier nicht Platz. Die Wirkung der Unterbrechung ist aber auch hier die gleiche wie nach § 217 BGB., d. h. es kommt die bis zur Unterbrechung verstrichene Zeit für die Verjährung nicht in Betracht. Eine neue Verjährung beginnt nach § 27 Abs. 2 Satz 2 LStempStG. erst mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die letzte Aufforderung zur Zahlung zugestellt (d. h. allgemein zugegangen), die letzte Vollstreckungshandlung vorgenommen oder die bewilligte Stundungsfrist abgelaufen ist. Eine Hemmung der Verjährung hingegen gem. §§ 202 ff. BGB. gibt es bei der Geltendmachung des Stempelanspruchs nicht (anders bei der Klage gegen den Fiskus, vgl. unten 3).

2. Verjährung der Strafverfolgung und der Strafvollstreckung.

§ 23 LStempStG. setzt die Verjährungsfrist für die Strafverfolgung von Stempelzuwiderhandlungen sowie für die Vollstreckung rechtskräftiger Strafen wegen solcher Zuwiderhandlungen auf fünf Jahre fest. Die Verjährung der Strafverfolgung beginnt (§ 67 StGB.) mit dem Tage, an dem die strafbare Handlung begangen ist, und auch sonst gelten für die Verjährung die Vorschriften des StGB. Die Abänderung der RAbgO. durch die NotVO. des RPräs. v. 1. Dez. 1930 greift hier nicht Platz, da zwar nach dem neuen § 3b (jetzt § 5) mit Wirkung v. 1. April 1932 ab für die Landesstempelsteuern, insoweit sie — wie in Preußen — von FinA. und LFinA. verwaltet werden, eine Reihe von Vorschriften der RAbgO. über das Strafverfahren Anwendung finden, § 419 RAbgO. aber, der die Verjährung der Strafverfolgung abweichend vom § 23 LStempStG. regelt, zu diesen Bestimmungen nicht gehört.

Auch für die Verjährung der Strafvollstreckung ist im übrigen auf §§ 70 ff. StGB. zu verweisen.

3. Verjährung des Klagerechts.

Nach § 26 LStempStG. ist die Zulässigkeit der Kl. vor den ordentl. Gerichten, die — als Besonderheit des Landesstempelrechts — neben der Beschwerde gegen Stempelanforderungen gegeben ist, befristet, soweit es sich um die Leistungsklage handelt. Demgegenüber ist allerdings die Feststellungsklage, die u. U. auch dem Fiskus zusteht, an keine Frist gebunden. Denn die Klage ist bei Verlust des Klagerechts binnen sechs Monaten nach erfolgter Beitreibung oder geleisteter Zahlung zu erheben. Diese Frist ist nicht eine Präklusivfrist. Nach der ständ. Rspr. des RG. handelt es sich auch hier um eine Verjährung, die nicht von Amts wegen zu berücksichtigen, sondern im Wege der Einrede geltend zu machen ist (vgl. RG.: JW. 1897, 376).

Die Sechsmonatsfrist beginnt mit der Beitreibung oder Zahlung, nicht mit der Stempelverwendung. Dies ist etwa von Bedeutung, wenn der Stempelschuldner den Stempelbetrag für eine notarielle Verhandlung an den Notar zahlt[2]), dieser die Stempelzeichen aber erst später entwertet. Auf der anderen Seite kann jedoch eine Zahlung, die vor dem Beginn der Stempelverwendungsfrist erfolgt, die Klagefrist noch nicht in Gang setzen. Dies gilt nicht nur dann, wenn die stempelpflichtige Urkunde bei Zahlung des Stempels etwa an den Notar noch nicht errichtet war, sondern auch dann, wenn nach § 16 Abs. 3 LStempStG. erst mit der nachträglich erteilten Genehmigung des Rechtsgeschäfts die Urkunde stempelpflichtig wird. Bei einer Hinterlegung des Stempels beginnt die Klagefrist mit dem Zeitpunkt, in dem sich der Stempelschuldner damit einverstanden erklärt, daß der hinterlegte Betrag zur Erfüllung der Stempelpflicht verwendet wird (vgl. RG.: JW. 1901, 861).

Da es sich aber bei der im öffentl. Recht wurzelnden Klage aus § 26 LStempStG. nicht um eine privatrechtl. Verjährung handelt, kann es zweifelhaft sein, inwieweit die Best. der §§ 202—216 BGB. über die Hemmung und die Unterbrechung der Verjährung hier Platz greifen. Das RG. läßt diese Frage offen, soweit es sich nicht um die Unterbrechung durch die Zustellung der Klage handelt (vgl. RG. 68, 55). Daß zu einer solchen Unterbrechung nicht nur die Leistungsklage, sondern auch die Feststellungsklage und zwar selbst dann geeignet ist, wenn bei ihrer Erhebung bereits die Voraussetzungen für eine Leistungsklage gegeben waren, dürfte nicht zu bestreiten sein. Nach § 211 Abs. 2 BGB. endigt die Unterbrechung der Verjährung durch Klagerhebung, falls der Prozeß infolge einer Vereinbarung oder durch Nichtbetreibung in Stillstand gerät, mit der letzten Prozeßhandlung der Parteien oder des Gerichts. Wenn also gegen den Fiskus mehrere Prozesse wegen der gleichen Stempelfrage schweben und von dem LFinA. (Generalstaatsanwalt) mit den Parteien gem. § 251 ZPO. das Ruhen der später anhängig gemachten Prozesse bis zur Entsch. des ersten Prozesses vereinbart wird, ist im Hinblick auf die drohende Verjährung Vorsicht geboten. Indessen kann es fraglich sein, ob die Sechsmonatsfrist dadurch berührt wird, daß die Erhebung der Klage nicht entspr. der Vorschr. des § 26 LStempStG. erfolgt. Die Zustellung der Klage an einen nach dieser Bestimmung nicht legitimierten Vertreter des Fiskus, etwa an den Präs. eines LFinA., in dessen Bezirk die stempelpflicht. Urkunde zwar ausgestellt, der Stempel jedoch nicht erfordert ist, vermag die Frist nicht zu unterbrechen (vgl. RG. v. 12. Nov. 1907: JW. 1907 838). Hingegen führt entspr. dem § 212 BGB. die bei einem örtlich oder sachlich unzuständigen Gericht eingereichte Klage eine solche Unterbrechung und zwar rückwirkend dann herbei, wenn binnen sechs Monaten nach der Zurücknahme oder der rechtskräftigen Abweisung der ersten Klage von neuem Klage erhoben wird, während dann, wenn das — örtlich oder sachlich — unzuständige Gericht, sei es auch erst nach dem Ablauf der sechs Monate, den Rechtsstreit an das zuständige Gericht verweist, schon die Klagerhebung die Verjährung unterbricht.

Man wird darüber hinaus aber auch entspr. dem § 209 BGB. statt der Klagerhebung die Zustellung eines Zahlungsbefehls im Mahnverfahren, außerdem — was jedoch kaum praktisch werden wird — die Streitverkündung in dem Prozeß, von dessen Ausgang der Anspruch abhängt, für ausreichend ansehen müssen, um die Klagefrist zu unterbrechen, während indessen die Fälle des § 209 Abs. 2 Nr. 1a, 2, 3 u. 5 BGB. hier im Hinblick darauf, daß in diesen Prozessen stets der Fiskus der Bekl. ist, nicht Platz greifen können. Was insbes. die Zustellung eines Zahlungsbefehls anlangt, so muß das AG. bei Erhebung des Widerspruchs wegen ausschließl. Zuständigkeit des LG. (vgl. § 39 Abs. 1 Nr. 4 PrAGGVG.) den Rechtsstreit an dieses verweisen. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß nach § 701 ZPO. die Wirkungen der Rechtshängigkeit insbes. dann erlöschen, wenn Widerspruch nicht erhoben wird, andererseits die Erlassung des Vollstreckungsbefehls nicht binnen sechs Monaten beantragt wird. Abgesehen von der entspr. Anwendung des § 209 BGB. in dem dargelegten Umfange muß auch die Vorschr. des § 208 BGB. bei der Frist des § 26 LStempStG. Anwendung finden. Es wird die Verjährung also auch durch Anerkennung seitens des Stempelschuldners unterbrochen.

Neben der Unterbrechung kommt m. E. auch eine Hemmung der Verjährung entspr. §§ 202—205 BGB. in Betracht, und zwar auf Grund einer Stundung oder eines Stillstandes der Rechtspflege. Hingegen wird der Lauf der Klagefrist durch die Gerichtsferien nicht gehemmt (vgl. RG. 68, 55 = JW. 1908, 255). Ferner tritt durch die Beschreitung des Beschwerdeweges neben der Klage weder eine Unterbrechung noch eine Hemmung der Verjährung ein, wie allgemein der Rechtsweg von der Erhebung der Beschwerde völlig unabhängig ist.

II. Ausschlußfristen.

Neben den drei Verjährungsfristen gibt es im Landesstempelrecht eine Reihe von Ausschlußfristen teils zugunsten, teils zuungunsten

---

[1]) Die Auffassung von Weinbach, (PrStempStG., Anm. 1a zu § 27), daß zu diesen Stempeln nicht der Sicherstellungsstempel aus TarSt. 15 und der Vollmachtsstempel aus TarSt. 19 gehören, beruht offenbar auf der abweichenden Fassung der früheren TarSt. 59 und 73, die Wertklassen enthielten; sie ist für das StempStG. 1924 nicht zu halten.

[2]) Hingegen setzt die Zahlung des Stempels an den Bürovorsteher des Notars die Frist noch nicht in Lauf, da der Notar in seiner amtl. Eigenschaft nicht durch seinen Bürovorsteher vertreten werden kann (vgl. RG.: JW. 1897, 334).

des Stempelschuldners. Nach § 28 LStempStG. sind für die Berechnung aller dieser Fristen die Best. der ZPO. maßgebend. Vorweg sei bemerkt, daß die Beschwerde in keiner Weise befristet ist.

1. Ausschlußfristen zugunsten des Stempelschuldners.

a) Nach § 5 Abs. 1 zu f LStempStG. genießen gemeinnützige Bauvereinigungen auf Grund besonderer Anerkennung durch den preuß. FinMin. und den preuß. JustMin. persönl. Stempelbefreiung[3]). Wenn eine solche Vereinigung ihre Satzungen oder auch nur tatsächlich ihren Zweck in der Art ändert, daß die Voraussetzungen für die Vergünstigung nicht mehr zutreffen, können nach Abs. 2 daselbst alle Stempelbeträge, die mangels einer Befreiung fällig geworden wären, nachträglich — aber nur binnen Jahresfrist — eingefordert werden.

b) § 27 Abs. 3 LStempStG. erklärt die Beanstandung der Angaben der Steuerpfl. über den Wert des Gegenstandes eines Geschäfts nur binnen einer dreijährigen Frist nach der Beurkundung für zulässig[4]). Diese Beschränkung bezieht sich indessen nicht auf Wertangaben, deren es für die Stempelberechnung überhaupt nicht bedurfte und die mit dem Gesetz in Widerspruch stehen. Es wird etwa in einer Urkunde als Gesamtwert einer Rente eine Summe angegeben, die nicht dem nach § 6 Abs. 9 oder Abs. 10 LStempStG. zu berechnenden Werte entspricht. Eine irrtümliche Berücksichtigung der Wertangebe in solchen Fällen hindert nicht die Richtigstellung innerhalb der Verjährungsfrist (vgl. RG. 79, 424 = JW. 1912, 883). Jedoch ist es für die Anwendbarkeit des § 27 Abs. 3 LStempStG. ohne Bedeutung, ob die Wertangabe als vorsätzlich oder fahrlässig falsch gemacht, als auf einem tatsächlichen oder rechtlichen Irrtum beruhend beanstandet wird (vgl. RG. 96, 43).

Die Bestimmung greift insbes. auch dann Platz, wenn das FinA. nicht sowohl die Wertangabe an sich, als vielmehr einen Rechtsirrtum beanstanden will, der die Beteiligten zu einer falschen Angabe verleitet hat, wenn also z. B. bei der Angabe des Wertes einer Prokura in Verkennung des § 49 Abs. 2 HGB. die Grundstücke nicht aus dem Aktivvermögen des Vollmachtgebers ausgeschieden sind.

Dieses letztere Beispiel führt auf einen Unterschied, der in der Praxis der Finanzverwaltung gerade bei der Verstempelung von Vollmachten gemacht wird (vgl. Erl. d. preuß. FinMin. II C 3216 v. 22. April 1929) Nach TarSt. 19 LStempStG. berechnet sich der Vollmachtstempel nach dem „Werte des Gegenstandes". Diesem Werte des Gegenstandes des Geschäfts, zu dem die Vollmacht ermächtigt, wird der Wert des Geschäfts der Vollmachtserteilung gegenübergestellt, und nur auf Angaben der ersteren Art wird § 27 Abs. 3 angewandt. Es wird etwa von den Beteiligten in einer Hausverwaltungsvollmacht mit der Befugnis zur Empfangnahme der Mieten, deren Verstempelung gem. § 6 Abs. 9 u. 10 LStempStG. nach einem Vielfachen der Jahresmieten zu erfolgen hat, als „Wert der Vollmacht" eine bestimmte Summe angegeben. Hiermit ist nur der Wert des Geschäfts der Vollmachtserteilung bezeichnet, während eine Angabe über den Wert des Gegenstandes dann vorliegen würde, wenn etwa der Wert des Grundstücks oder der Wert der Jahresmieten beziffert wäre. Angaben der ersteren Art können also innerhalb der Verjährungsfrist des § 27 Abs. 1 LStempStG. auch nach Ablauf der drei Jahre beanstandet werden.

Entspr. dem Grundsatz des § 425 Abs. 1 BGB. wahrt übrigens die rechtzeitige Beanstandung der Wertangaben gegenüber einem Steuerpfl. der Steuerbehörde nicht das Recht, die fehlende Steuer von allen Steuerpfl. nachträglich einzuziehen (vgl. RG. 96, 43).

2. Ausschlußfristen zuungunsten des Stempelschuldners.

a) Nach § 10 Abs. 1 LStempStG. kommt dann, wenn bei Rechtsgeschäften über mehrere, verschiedenen Steuersätzen unterliegende Gegenstände das Entgelt ohne Angabe der Einzelwerte ungetrennt in einer Summe oder Leistung verabredet ist, für die Berechnung des Stempels der höchste Steuersatz zur Anwendung, sofern nicht von den Ausstellern der Urkunde auf dieser die Werte für die einzelnen Gegenstände noch nachträglich angegeben werden, und zwar innerhalb der zweiwöchigen Frist des § 16 LStempStG. für die Stempelverwendung. Nach Nr. 10 Abs. 1 AusfBest. z. LStempStG. haben die Notare die Steuerpfl. entspr. zu belehren, in erster Reihe aber über die Höhe der Einzelwerte zu vernehmen; über die Belehrung ist ein Vermerk in die Urkunde aufzunehmen oder auf die Urkunde zu setzen. Ein Verstoß der Notare gegen diese Verpflichtungen entzieht aber der Versteuerung nicht die Rechtsgrundlage (vgl. Erl. des preuß. FinMin. II C 514 v. 13. Aug. 1921). § 10 Abs. 1 greift etwa Platz bei einem Vertrage, durch den gegen ein einheitliches Entgelt eine Forderung abgetreten und ein beweglicher Gegenstand verkauft wird.

Das RG. hat indessen die Anwendbarkeit dieser Bestimmung über den Wortlaut hinaus auch auf die Fälle ausgedehnt, in denen nicht verschiedene Steuersätze, sondern ein bestimmter Steuersatz und eine Steuerbefreiung zusammentreffen. Es wird etwa von einem geschiedenen Ehemanne die Zahlung einer einheitl. Summe als Rente an seine allein für schuldig erklärte Ehefrau und an das gemeinsame Kind versprochen, wobei es sich bez. des Kindes um die Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht handelt, so daß insoweit nach § 4 Abs. 1 zu h LStempStG. Stempelfreiheit besteht. Das gleiche gilt dann, wenn in einer im Ausland errichteten Urkunde (vgl. § 2 Abs. 1 LStempStG.) das Rechtsgeschäft sich teils auf inländische, teils auf im Ausland befindliche Gegenstände (oder auf Gegenstände ohne räumliches oder örtliches Dasein) bezieht (vgl. Erl. des preuß. FinMin. II C 252 v. 11. Juli 1921). Auf der anderen Seite nimmt Nr. 10 Abs. 3 AusfBest. von dieser Bestimmung ausdrücklich den Fall aus, daß sich ein Kauf- oder Lieferungsvertrag teils auf nach TarSt. 7 Abs. 9 Nr. 3 steuerbefreite, teils auf sonstige Gegenstände bezieht, ohne daß für beide Gruppen getrennte Preise angegeben sind, da es sich bei dieser Befreiung um eine solche im öffentl.-rechtl. Interesse handelt (vgl. RG. 65, 353 = JW. 1907, 319). Ferner läßt die Verwaltungsübung den § 10 Abs. 1 dann nicht Platz greifen, wenn ein Grundstück mit Zubehör zu einem einheitlichen Preise veräußert wird, da anderenfalls im Ergebnis auch der Grundstücksveräußerungsvertrag zum Landesstempel herangezogen würde (vgl. Erl. des preuß. FinMin. II C 2183 vom 21. Okt. 1925). In solchen Fällen ist also eine nachträgliche Werttrennung auch nach dem Ablauf der Stempelverwendungsfrist zulässig.

Die nachträgliche Angabe der Einzelwerte muß wenigstens von einem der Urkundenaussteller (oder von einem von diesen Bevollmächtigten) auf der Urkunde vermerkt und unterschrieben werden. Bei notariellen (gerichtl.) Urkunden genügt die Erklärung zu Protokoll oder die Anzeige zu den Akten des Notars (Gerichts) (Nr. 10 Abs. 2 AusfBest.). Soweit es sich nicht um Privaturkunden, sondern um öffentl. Urkunden handelt, muß die Trennung innerhalb der Stempelverwendungsfrist des § 15 LStempStG. erfolgen, obwohl § 10 Abs. 1 nur den § 16 anführt (vgl. auch Nr. 10 Abs. 1 AusfBest.). Wenn auf Grund des § 30 Abs. 2 LStempStG. das FinA. um Auskunft über die Höhe des zu einer Urkunde zu verwendenden Stempels ersucht wird (vgl. Nr. 33 Abs. 2 AusfBest.), die Auskunft aber nicht innerhalb der Stempelverwendungsfrist erteilt werden kann und diese Frist deshalb verlängert wird (vgl. Nr. 33 Abs. 3 AusfBest.), so kann auch die Werttrennung noch innerhalb dieser anderweitig bestimmten Frist vorgenommen werden (vgl. Erl. des preuß. FinMin. III 1037 v. 31. Jan. 1902). Ebenfalls tritt eine Fristverlängerung ein, wenn der Wert des Gegenstandes bei der Aufnahme der Urkunde dergestalt unbestimmt ist, daß der Stempel sich erst später berechnen läßt (vgl. § 8 LStempStG.); dann beginnt die zweiwöchige Frist für die Werttrennung erst mit dem Tage, an dem sich die Möglichkeit für die Berechnung des Stempels ergibt (vgl. Erl. des preuß. FinMin. III 9271 v. 16. Juli 1904).

Die Best. des § 10 Abs. 1 finden nach TarSt. 21 Abs. 3 auch auf Werkverdingungsverträge über unbewegliche Sachen entspr. Anwendung mit der Maßgabe, daß der höchste Steuersatz zu entrichten ist, insoweit eine Trennung des Gesamtpreises zwischen dem Preis für die Materiallieferung — hierfür wird der Kaufstempel erhoben — und dem Preis für die Arbeitsleistung — hierfür wird nur der allgemeine Vertragsstempel fällig — nicht vorgenommen ist. Schwierigkeiten können hier dadurch entstehen, daß u. U. neben dieser Preistrennung zwischen den Materialien und der Arbeitsleistung auch eine Preistrennung bez. der steuerbefreiten und der sonstigen Materialien gem. TarSt. 7 Abs. 9 Nr. 3 in Betracht kommt. Da die erstere grundlegende Trennung innerhalb zweier Wochen vorzunehmen ist, müßte — streng genommen — nach Ablauf dieser Frist der einheitlich vereinbarte Preis in voller Höhe auch dann der Versteuerung nach TarSt. 7 unterworfen werden, wenn an sich bez. eines Teiles der Materialien die Befreiung aus TarSt. 7 Abs. 9 Nr. 3 einzutreten hätte. Auf diese Weise würde aber die im öffentl. Interesse gegebene BefrVorschr. nicht Platz greifen können. M. E. sind daher in einem solchen Falle auch nach dem Ablauf der Frist noch die steuerbefreiten Gegenstände für die Stempelberechnung auszuscheiden.

b) § 25 LStempStG., der die Erstattung des Stempels aus Rechtsgründen (Abs. 1) und aus Billigkeitsgründen (Abs. 2) regelt, setzt für die Stellung des Erstattungsantrags Ausschlußfristen fest.

Innerhalb zweier Jahre nach der Entrichtung des Stempels muß der Erstattungsantrag dann gestellt werden, wenn ein gesetzlich nicht erforderlicher Stempel verwendet ist (Abs. 1 zu a). Im Falle des § 6 Abs. 2 LStempStG., d. h. bei der Einräumung eines Wahlrechts für einen der Vertragschließenden, läuft die Frist erst von dem Tage an, an dem die wirkliche Leistung feststeht (Nr. 6 Abs. 1 AusfBest.). Einen Sonderfall dieser Erstattung bildet die Vorschr. der TarSt. 1 Abs. 6 (Abtretung einer Hypothek) und dementspr. der TarSt. 14 III Abs. 2 (Begründung einer Hypothek), auf die hier nicht näher eingegangen werden kann. Wenn ein beurkundetes Geschäft nichtig oder infolge der Anfechtung als von Anfang

[3]) Hier greift allerdings mit Wirkung v. 2. Jan. 1931 ab die NotVO. d. RPräs. v. 1. Dez. 1930 (Teil 7 Kap. III) ein. Hiernach erübrigt sich künftig ein besonderer Ausspruch der Befreiung durch die preuß. Minister, da auch für die Stempelsteuerbefreiung von Wohnungsunternehmen die allgemeine Anerkennung der Gemeinnützigkeit (in Berlin durch den Oberpräs.) maßgebend ist (§§ 1 Abs. 2, 31 daselbst.; vgl. Erl. des preuß. FinMin. II C 5485 v. 13. Dez. 1930).

[4]) Bei den Vfg. von Todes wegen beginnt auch hier (vgl. oben unter I 1) die Frist erst nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Vfg. eröffnet wird.

an nichtig anzusehen ist[5]), ist im allgemeinen eine zweijährige Frist für den Erstattungsantrag gesetzt, und zwar von der Beurkundung ab; falls aber die Nichtigkeit durch rechtskräftiges Urt. festgestellt ist, beträgt die Frist nur ein Jahr von dem Eintritt der Rechtskraft ab (Abs. 1 zu c). In den Fällen zu a u. c gilt nach Nr. 29 Abs. 3 AusfBest. die Antragsfrist auch als gewahrt, wenn der Antrag rechtzeitig bei einer unzuständigen Steuerbehörde, also nicht bei dem FinA., in dessen Bezirk der Stempel verwendet oder festgesetzt ist, gestellt wird. Nach Ablauf dieser Ausschlußfrist kann höchstens noch eine Erstattung aus § 36 Abs. 2 LStempStG. unter dem Gesichtspunkt der besonderen Härte erfolgen; mit der Versäumung der Frist allein läßt sich aber eine solche Erstattung nicht rechtfertigen. Hingegen ist der weiterhin noch im § 25 Abs. 1 unter b geregelte Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen in dem Fall, daß von dem Notar in der Erwartung der Zahlung ein Stempel verwendet, aber von den zur Entrichtung desselben Verpflichteten nicht beigetrieben werden kann, an eine Frist nicht gebunden. Von den Notaren verauslagte Stempel werden insbes. also auch dann erstattet, wenn die Notare die in § 15 Abs. 1 LStempStG. vorgesehene Frist von längstens drei Wochen zur Beitreibung der Stempelbeträge nicht beobachtet haben.

Nach § 25 Abs. 2 LStempStG. kann bei Nichtausführung des beurkundeten Geschäfts oder bei dessen Rückgängigmachung auf Grund der Wandlung auf Antrag der Stempel aus Billigkeitsgründen von dem LFinA. erstattet oder, soweit er noch nicht verwendet ist, niedergeschlagen werden. Ein solcher Antrag muß im allgemeinen innerhalb zweier Jahre nach der Beurkundung des Geschäfts gestellt werden; wird er jedoch auf Tatsachen gestützt, die erst nach der Beurkundung eingetreten sind, so beginnt die Frist auch erst mit dem Tage, an dem der Antragsteller von diesen Tatsachen Kenntnis erhalten hat. Tatsachen in diesem Sinne sind nur solche, die sich auf die unterbliebene Ausführung des Geschäfts beziehen, etwa die Zahlungsunfähigkeit eines Käufers, die zu der Nichtausführung des Kaufvertrages führt. Zu diesen Tatsachen gehört aber nicht die Nachforderung eines Fehlstempels, da eine solche wohl einen Erstattungsantrag veranlassen, nicht aber einen sachlichen Erstattungsgrund bilden und dem Antrag als Stütze dienen kann (vgl. Erl. des preuß. FinMin. II C 7107 v. 23. Aug. 1927). Ebenso ist auch die Wiederaufhebung eines Vertrages für sich allein keine den Fristbeginn hinausschiebende Tatsache, da sie nur die endgültige Feststellung enthält, daß die Ausführung unterbleibt (vgl. Erl. des preuß. FinMin. III 13009 v. 20. Aug. 1913[6])).

c) Einen Sonderfall der Erstattung regelt TarSt. 7 in Abs. 8. Beurkundungen von Übertragungen der Rechte der Erwerber aus Veräußerungsgeschäften über bewegliche Sachen (und bestimmte ähnliche Geschäfte[7])) werden nach Abs. 6 daselbst stempelrechtlich als Beurkundungen der Veräußerung der Sachen angesehen. Wenn jedoch der erste Erwerber das Veräußerungsgeschäft erweislich auf Grund eines Vollmachtsauftrags oder einer Geschäftsführung ohne Auftrag für einen Dritten abgeschlossen hat, erfordert die Übertragung der Rechte dieses ersten Erwerbers an den Dritten nur einen Feststempel von 3 *RM*. In solchen Fällen ist der bereits verwendete Wertstempel zu erstatten (ein Fall des § 25 Abs. 1 zu a mit der Antragsfrist von zwei Jahren seit der Stempelentrichtung), oder es ist von der Einziehung des Wertstempels abzusehen, wenn dies innerhalb zweier Wochen nach der Beurkundung der Übertragung bei dem FinA. beantragt wird. Außerdem können nach TarSt. 7 Abs. 8 Satz 3 bei sonstigen Beurkundungen dieser Art (vgl. Abs. 6 daselbst) aus besonderen Billigkeitsgründen die gleichen Anordnungen getroffen werden. Für einen solchen Antrag, über den das LFinA. zu entscheiden hat, gilt nach Nr. 29 Abs. 10 AusfBest. die Frist des § 25 Abs. 2 LStempStG. (siehe oben zu b).

d) Eine Ausschlußfrist von fünf Monaten ist schließlich in Nr. 47 Abs. 5 AusfBest. vorgesehen. Hiernach bleibt bei einem Antrag auf Eintragung einer Hypothek für Ansprüche aus Anleihe-Teilschuldverschreibungen gem. TarSt. 14 III Abs. 3 LStempStG. der Schuldverschreibungsstempel unerhoben, wenn dem GBA. innerhalb einer Frist von fünf Monaten vom Eingang des Eintragungsantrags an die nach dem KapVerkStG. erfolgte Versteuerung der sämtl. die Hypothek erschöpfenden Teilschuldverschreibungen oder ihre Befreiung von der Kapitalverkehrsteuer nachgewiesen wird.

RegR. Dr. Kluckhohn, Berlin.

---

[5]) Diese Vorschr. bezieht sich nur auf den Fall, daß sich die Nichtigkeit noch nicht aus der Urkunde selbst ergibt. Anderenfalls — etwa bei einem Mangel der gesetzl. vorgeschriebenen Form gem. § 125 BGB. — findet Abs. 1 zu a Anwendung.

[6]) Entspr. § 25 Abs. 2 ist auch die Ermäßigung des ausnahmsweise bei Aufhebungsverträgen zu erhebenden Geschäftsstempels nach TarSt. 18 Nr. 1 Abs. 3 zu behandeln (vgl. Nr. 29 Abs. 10 u. 11 AusfBest.).

[7]) Vgl. die entspr. Best. für die GrErwSt. in § 5 Abs. 4 GrErwStG.

B.

Zu I, 1 (Verjährung der Stempelsteuer).

Wenn es sich bei der Verjährung der Stempelsteuer auch nicht um eine Verjährung im bürgerl.-rechtl. Sinne handelt und wenn auch das StempStG. über die Wirkung der Verjährung nichts enthält, so ist Kluckhohn darin beizutreten, daß er in Übereinstimmung mit Heinitz entspr. dem § 222 Abs. 1 BGB. die Verjährung als ein Leistungsverweigerungsrecht des Stempelschuldners auffaßt, das insbes. im Prozeß nicht von Amts wegen, sondern nur auf eine Einrede hin zu berücksichtigen ist. Da es sich um ein preuß. Gesetz handelt, findet die Vorschr. des § 148 RAbgO. (Fass. v. 22. Mai 1931: RGBl. I, 161 — früher § 125) keine Anwendung. Sie lautet: „Durch Verjährung erlischt der Anspruch mit seinen Nebenansprüchen. Was zur Befriedigung oder Sicherung eines verjährten Anspruchs geleistet ist, kann nicht zurückgefordert werden.“ Dennoch ist es m. E. verfehlt, wenn Kluckhohn aus der Nichtanwendbarkeit dieser Vorschr. und dem Fehlen einer entspr. Vorschr. im StempStG. den Schluß zieht, daß deshalb für das StempStG. das Gegenteil gelten müsse. Kluckhohn ist nämlich der Ansicht, daß „Beträge, die der Stempelschuldner nach Eintritt der Verjährung gezahlt hat, nur dann zurückgefordert werden können, wenn die Zahlung ohne Kenntnis der Verjährung erfolgt, auf die Einrede also nicht etwa verzichtet ist. Die grundsätzliche Möglichkeit eines solchen Rückforderungsanspruchs ... ist trotz § 222 Abs. 2 BGB. anzunehmen (vgl. Erl. des PrFinMin. III 12543 v. 16. Sept. 1896)“. — Das einzige Argument, das Kluckhohn anführen kann, ist dieser Erl. Ihm kommt aber nicht die Bedeutung einer Gesetzesvorschr. zu. Als der Erl. i. J. 1896 herauskam, enthielt er nichts weiter als das, was damals selbstverständlich erschien und dem allgemeinen Rechtsbewußtsein entsprach. Die Zulässigkeit der Rückforderung des nach Eintritt der Verjährung Geleisteten entsprach nämlich den Best. des ALR. I Tit. 9. Dieses Rechtsbewußtsein hat sich aber seit Inkrafttreten des BGB. zweifellos geändert und entspricht heute dem, was § 222 Abs. 2 Satz 1 BGB. besagt, nämlich: „Das zur Befriedigung eines verjährten Anspruchs Geleistete kann nicht zurückgefordert werden, auch wenn die Leistung in Unkenntnis der Verjährung bewirkt worden ist.“ Kommt dem Erl. aus dem Jahre 1896 aber nur die Bedeutung einer Verwaltungsvorschr. zu, so kann er geändert werden, und es ist nicht einzusehen, weshalb man nach allg. Auffassung zwar den Abs. 1 des § 222 BGB. (Verjährung als Leistungsverweigerungsrecht) für die Stempelsteuer entspr. anwendet, den soeben zit. Abs. 2 des gleichen Paragraphen jedoch nicht. Keiner der Komm. vermag ein weiteres Argument anzuführen, als die Wiederholung jenes durch sein Alter fast ehrwürdig gewordenen Erl. aus d. J. 1896. M. E. hat hier der preuß. FinMin. ein Betätigungsfeld i. S. der Aufhebung des Erl. oder einer entspr. Änderung. Dadurch würden Rückforderungsanträge über Leistungen, die nach eingetretener Verjährung gestellt worden sind, ausnahmslos — auch wenn sie in Unkenntnis der Verjährung bewirkt sind — abgelehnt werden. Die Änderung des Standpunktes würde von niemandem als unbillig empfunden werden, weil sie der in das allg. Rechtsbewußtsein übergegangenen Vorschr. des § 222 Abs. 2 Satz 1 BGB. und gleichzeitig auch dem § 148 RAbgO. entsprechen würde.

Bei den Ausführungen von Kluckhohn über die Unterbrechung der Verjährung würde es sich verlohnen, stärker hervorzuheben, daß entgegen dem bürgerl. Recht die Verjährung der Stempelsteuer schon durch einfache Zahlungsaufforderung unterbrochen wird (§ 27 Abs. 2 Satz 1 StempStG.). Ein weiterer Unterschied zum bürgerl. Recht ist in dem Satz 2 enthalten. Hiernach beginnt die neue Verjährung im Falle der Unterbrechung erst mit dem Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in welchem die letzte Aufforderung zugestellt, die letzte Vollstreckungshandlung vorgenommen oder die bewilligte Frist abgelaufen ist. Im Gegensatz hierzu rechnet im BGB. (§ 217) die neue Frist nach erfolgter Unterbrechung nicht erst vom Jahresschlusse ab, sondern von der Beendigung der Unterbrechung (RG. 65, 269 = JW. 1907, 244). Der Fiskus ist deshalb im StempStG. günstiger gestellt als der Gläubiger im BGB.

Zu I, 3 (Verjährung des Klagerechts).

Kluckhohn weist darauf hin, daß nach § 211 Abs. 2 BGB., in dessen entspr. Anwendung ihm zuzustimmen ist, die Unterbrechung der Verjährung durch Klagerhebung mit der letzten Prozeßhandlung endige, falls der Prozeß infolge einer Vereinbarung oder durch Nichtbetreibung in Stillstand gerate. Er erörtert sodann den Fall, daß mehrere Prozesse wegen der gleichen Fragen schweben und sämtliche Parteien vereinbaren, daß alle Prozesse bis auf einen einzigen ruhen sollen. Kluckhohn ist der Ansicht, daß mit Rücksicht auf § 211 Abs. 2 BGB bei derartigen Vereinbarungen im Hinblick auf die drohende Verjährung Vorsicht geboten sei. Dieser Vorsicht bedarf es. m. E. nicht, denn es kann kein Zweifel bestehen, daß, wenn die Parteien nach Wiederaufnahme des Prozesses die Verjährungseinrede erheben würden, man ihnen mit Erfolg die exceptio doli entgegenhalten könnte.

RA. Dr. Curt Callmann, Berlin.

Zum preußischen Wandergewerbesteuergesetz.

Das preuß. Gesetz betr. die Besteuerung des Gewerbebetriebes im Umherziehen v. 3. Juli 1876 (GS. 247) in der Fass. des Gesetzes v. 4. Jan. 1922 (GS. 1) ist hinsichtlich der Strafbestimmungen durch das preuß. Gesetz v. 12. Juni 1930 (GS. 116) geändert worden. Es ist deshalb die Frage akut geworden, welches Gesetz gemäß § 2 Abs. 2 StGB. als das mildere anzuwenden ist. Herminghausen, Zum preußischen Wandergewerbesteuergesetz: DRZ. 1931, 215 ist dabei der Auffassung, daß die Frage der Verjährung hierbei eine Rolle spiele. Die Verjährung ist aber ohne Bedeutung; sie ist bei dem alten und dem neuen Gesetz gleich. Zwar stellte sich die Zuwiderhandlung früher, wenn der maßgebende Steuersatz 75 RM oder weniger ausmachte und der Betrag der Strafe nach § 19 des Gesetzes deshalb 150 RM nicht überstieg, als Übertretung und nicht als Vergehen dar (vgl. hierzu Olshausen, StGB., 11. Aufl., § 1 Anm. 10 und RGSt. 5, 23 sowie 42, 397), während sie sich heute wegen des Strafmaßes — 3—10 000 RM (vgl. § 27 StGB. in der Neufassung der VO. vom 6. Febr. 1924 [RGBl. I, 44]) — stets als Vergehen kennzeichnet. Die Verjährung regelt sich aber einheitlich nach altem wie nach neuem Recht nicht nach dem StGB. Maßgebend ist vielmehr, wie das KG. in ständiger Rspr. entschieden hat (KGJ. XI, 214; XIII, 323; und neuestens eine nicht veröffentlichte Entsch. des 3. StrSen. des KG. v. 17. Nov. 1930 (3 S 551/30), der durch § 2 Abs. 2 EinfG. zum StGB. aufrechterhaltene Art. V des Ges. v. 22. Mai 1852 (GS. 250). Hiernach verjähren Vergehen und Übertretungen gegen die Steuergesetze erst in fünf Jahren. Das Gesetz betr. die Besteuerung des Gewerbebetriebs im Umherziehen stellt ein solches Steuergesetz dar. Entscheidend für die Frage, welches Gesetz das mildere ist, ist danach lediglich, daß der Richter heute unbeschränkt auf Geldstrafe bis zu 10 000 RM erkennen kann, andererseits aber auch die Möglichkeit hat, die Strafe bis auf 3 RM herabzumildern, und daß als Ersatzfreiheitsstrafe heute in jedem Falle die Gefängnisstrafe tritt.

GerAss. W. Tillmann, Arnsberg i. W.

Kann das Finanzamt von dem Steuerschuldner, der den Offenbarungseid (§ 807 ZPO., § 325 RAbgO.) geleistet hat, unter Androhung von Zwangsstrafen Auskunft über dessen Vermögens- und Einkommensverhältnisse verlangen?

Nach § 325 RAbgO. n. F. hat der Steuerpflichtige, wenn die Zwangsvollstreckung wegen einer Geldleistung, die nach den Steuergesetzen geschuldet wird (Steuern, Zuschläge, Kosten des Ermittlungs- und Rechtsmittelverfahrens, Gebühren, Zahlungen für Steuermarken und Steuerzeichen usw.), als aussichtslos erscheint oder ein Vollstreckungsversuch in das bewegl. Vermögen des Pflichtigen erfolglos geblieben ist, dem FinA. auf Verlangen ein Verzeichnis seines Vermögens vorzulegen, bei seinen Forderungen den Grund und die Beweismittel zu bezeichnen und den Offenbarungseid dahin zu leisten, daß er nach bestem Wissen sein Vermögen so vollständig angegeben habe, als er dazu imstande sei (vgl. § 807 ZPO.). Bekanntlich gilt für das Verfahren nach § 325 Abs. 3 RAbgO. n. F. auch die Vorschrift der ZPO. über den sog. wiederholten Offenbarungseid (§ 903 ZPO.). Nach § 903 ZPO. ist der Schuldner, welcher den in § 807 ZPO. erwähnten Offenbarungseid geleistet hat, ist zur nochmaligen Leistung des Eides, auch einem anderen Gläubiger gegenüber nur verpflichtet, wenn glaubhaft gemacht wird — nach § 74 BeitreibungsO.: wenn dem FinA. glaubhaft erscheint —, daß er später Vermögen erworben habe, oder wenn seit der Eidesleistung fünf Jahre verstrichen sind. Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, so kann der Steuerschuldner auch dem FinA. gegenüber die Leistung des Offenbarungseides verweigern (§ 325 Abs. 3 RAbgO.; vgl. Jacobsohn: JW. 1927, 1749).

Kann nun das FinA. vom Steuerpflichtigen im Beitreibungsverfahren auch für den Fall, daß der Offenbarungseid, sei es auf Betreiben des FinA. nach Maßgabe des § 325 RAbgO. n. F., sei es auf Betreiben eines anderen Gläubigers nach Maßgabe der ZPO. schon geleistet ist, nunmehr unter Androhung von Zwangsstrafen verlangen, daß der Steuerschuldner nochmals über seine Vermögens- und Einkommensverhältnisse Auskunft gibt? Nach der ZPO. sind, wenn der Offenbarungseid geleistet ist, von § 903 ZPO. abgesehen, für den Gläubiger die Möglichkeiten, von dem Schuldner Auskunft über dessen Vermögensverhältnisse zu erhalten, erschöpft. Die Natur des Steuerschuldverhältnisses erfordert jedoch, daß das FinA. auch weiterhin eine Handhabe besitzt, den Steueranspruch des Staats zu verwirklichen. Dazu ist erforderlich, daß es den Steuerschuldner wegen seiner Vermögensverhältnisse befragen und die Beantwortung der Frage durch Geldstrafe erzwingen kann. Der RFH. hat deshalb mit Recht die Frage bejaht und ausgesprochen, daß dadurch, daß der Steuerpflichtige früher einen Offenbarungseid geleistet hat, das FinA. nicht behindert wird, vom Steuerschuldner Auskunft nach §§ 325, 202 n. F. zu verlangen und gegebenenfalls zu erzwingen (RFH. v. 22. Juli 1931, IV 115/31: Mrozek, R. 2 zu § 325).

Bei Ausübung der Befugnisse des § 325 RAbgO. n. F. muß das FinA., da es sich um eine sog. Kannvorschrift handelt, nach § 11 RAbgO. n. F. verfahren. Die Berechtigung des FinA., Auskünfte zu verlangen, muß ihre Grenze dort finden, wo Recht und Billigkeit ein Verlangen als unbegründet erscheinen lassen (z. B. das FinA. gelangt einfacher zum Ziele als durch § 202).

Eine Unbilligkeit hat der RFH. z. B. nicht in dem Verlangen des FinA. gesehen, der Steuerschuldner solle im einzelnen Angaben über seine abgetretenen Außenstände machen, da die Möglichkeit bestehe, daß die Abtretung gegenüber dem Steuerfiskus rechtlich unwirksam sei (RFH. v. 24. April 1931, V A 343/31: Mrozek, R. 1 zu § 325 RAbgO.).

Praktisch kommt demnach insoweit § 11 RAbgO. nur geringe Bedeutung zu.

GerAss. Hans Werner, Magdeburg.

Schrifttum.

Das Recht der Neuzeit 1914—1932. Ein Führer durch das geltende Recht des Reichs und Preußens seit 1914 begründet von Dr. Dr. **Franz Schlegelberger**, Staatssekretär im Reichsjustizministerium, Honorarprofessor der Rechte an der Universität Berlin, und Dr. **Werner Hoche**, Ministerialrat im Reichsministerium des Innern. In siebenter erweiterter Auflage bearbeitet von Dr. Werner Hoche, Ministerialrat im Reichsministerium des Innern. Berlin 1932. Verlag von Franz Vahlen. Preis geh. 6,20 M, geb. 7 M.

Mit Recht hebt der Verf. im Vorwort hervor, daß die Klage, die in dem Vorwort der zu Ostern 1921 erschienenen 1. Aufl. des Werkes über die Unübersichtlichkeit des deutschen Rechts hervorgehoben wurde, heute — nach 11 Jahren — mit noch größerer Berechtigung ausgesprochen werden kann. Wenn auch aus der Gesetzgebung der Kriegsjahre nur noch einige Reste in Geltung sind und aus der Gesetzgebung der Inflationsjahre, in denen nicht nur die Notenpresse, sondern auch die Gesetzesmaschine mit Hochdruck arbeiteten, ein großer Teil der Rechtsvorschriften inzwischen gegenstandslos geworden ist, so ist trotzdem gerade in den letzten Jahren der Umfang der Gesetzgebung in einem Maße angewachsen, wie man ihn seit Jahren nicht gekannt hatte. Gerade die neue Gesetzgebungstechnik der Notverordnungen, die zahlreiche bestehende Gesetze und Verordnungen in einzelnen Punkten ändern, hat das geltende Recht immer unübersichtlicher gestaltet. Es ist heute ein zum mindesten mühevolles und zeitraubendes, wenn nicht gar vergebliches Unterfangen, lediglich an Hand der amtlichen Gesetz- und Verordnungsblätter feststellen zu wollen, ob eine Rechtsnorm heute noch gilt und in welchen Punkten sie inzwischen geändert ist.

Das Bedürfnis nach einer übersichtlichen Zusammenstellung des geltenden Rechts besteht heute infolgedessen stärker als je.

In den Besprechungen der früheren Auflage (vgl. JW. 1930, 1181) war das Werk als unentbehrlicher Ratgeber für den vielbeschäftigten Praktiker bezeichnet worden. Diese Kennzeichnung trifft in vollem Umfange auch für die vorliegende Auflage zu. Diese zeigt gegenüber ihren Vorgängern mancherlei Veränderungen, die durchweg als Verbesserungen angesprochen werden können.

Nach Stichworten alphabetisch geordnet, führt die neue Auflage die Übersicht über die seit dem 1. Aug. 1914 erlassenen Gesetze und Verordnungen des Reichs und Preußens bis zum 1. Jan. 1932 fort. Bei vorher erlassenen Rechtsnormen, die in der Zwischenzeit abgeändert sind, sind auch die früheren Änderungen aufgeführt, um die Feststellung des geltenden Rechtszustandes zu erleichtern. Je nach Wichtigkeit des behandelten Rechtsgebiets ist eine kürzere oder ausführlichere Inhaltsangabe beigefügt, die den Benutzer in die Lage versetzen soll, sofort die Richtung der rechtlichen Regelung und ihren Zusammenhang mit anderen Normen zu erkennen und sich ohne Mühe darüber zu vergewissern, auf welche Gesetze und Verordnungen es für den einzelnen Rechtsfall ankommt.

Der Verf. hat die Gefahr, daß bei der Fülle der neuen Veröffentlichungen der Umfang der Zusammenstellung über das wünschenswerte Maß hinauswachsen könnte, in geschickter Weise vermieden. Vorschriften der Kriegs- und Nachkriegszeit, die heute praktisch bedeutungslos geworden sind, sind unerwähnt geblieben. Der Benutzer kann davon ausgehen, daß nach dem 1. Aug. 1914 erlassene Vorschriften, die er in der 7. Aufl. nicht verzeichnet findet, inzwischen entweder förmlich aufgehoben oder durch Zeitablauf oder inhaltlich gegenstandslos geworden sind.

Durch diese straffe Zusammenfassung des Stoffes ist der Umfang des Buches etwas verringert worden. Besonderer Dank gebührt dem Verlag, der den Preis fast auf die Hälfte der früheren Auflage herabgesetzt hat.

D. S.

Handbuch des Steuerrechts. Die gesamten Reichssteuergesetze (ohne Zoll- und Verbrauchssteuergesetze) mit Erläuterungen in einem Karteibande unter Mitwirkung von **Ehm**, SenPräs. am Kammergericht Berlin, **Hutmacher**, Reichsfinanzrat in München, Wirkl. Geh. Rat **Jahn**, Präs. d. Reichsfinanzhofs i. R., München, **Kennerknecht**, MinR. im Reichsfinanzministerium in Berlin, Geh. RegR. **Mirre**, Reichsfinanzrat in München, Dr. **Pünder**, Staatssekretär in der Reichskanzlei in Berlin, Dr. **Vehlow**, Reichsfinanzrat in München, Geh. Oberfinanzrat **Zimmermann**, Reichsfinanzrat i. R., Freiburg i. Br. Herausgegeben von Dr. Wilhelm Boethke und Hans Arlt, Reichsfinanzräte in München. Zweite verbesserte und ergänzte Auflage. Köln 1931/32. Verlag von Dr. Otto Schmidt. Preis 35 ℳ.

Das Handbuch enthält die gesamten Reichssteuergesetze (ohne Zoll- und Verbrauchssteuergesetze) mit Erläuterungen in einem Karteibande.

Die einzelnen Gesetze sind von ersten Sachkennern bearbeitet. Der erweiterte Inhalt und die technische Neuerung der Buchkarteiform mit ihrer praktischen Anpassung an die derzeitige Gesetzgebung entsprechen in jeder Weise den Bedürfnissen der Praxis.

Mit der jetzt vorliegenden 4. Teillieferung sind Gesetzestexte und Erläuterungen vollständig. Als 5. Teillieferung hat der Verlag noch ein umfangreiches Sachregister angekündigt.

Aus der 4. Teillieferung sei hingewiesen auf das KapVerkStG. mit ausführlichen Erläuterungen von RFinR. Hutmacher, wobei die Gesetzesänderungen durch die DezemberNotVO. 1931 bereits berücksichtigt sind; ferner das KörpStG. und das GewStRahmG., die beide mit Anmerkungen des zuständigen Referenten, MinR. Kennerknecht, versehen sind und durch den Abdruck der in Betracht kommenden Verordnungen ergänzt werden.

Die Rspr. des RFH. ist in großem Umfang herangezogen, zum EinkStG. sind eine Anzahl übersichtlicher Tabellen mit den Einkommensteuertarifen beigefügt.

Die 4. Teillieferung bestärkt den bereits durch die 1. Teillieferung entstandenen Eindruck, daß das Handbuch des Steuerrechts einen beachtlichen Handkommentar der Reichssteuergesetze darstellt.

D. S.

Die Reichssteuergesetze, erläutert von **Walter Blümich** und **Paul Hoffmann** unter Mitwirkung von **Walter Maedel** und **Wolfgang Mersmann.** Berlin 1931. Verlag von Franz Vahlen. Preis geb. 17,60 ℳ.

Der Bestand der Reichssteuergesetze war seit der Finanzreform von 1925 einigermaßen gesichert. Die Gesetzgebung des Jahres 1930 und des laufenden Jahres haben in weitem Umfange in diesen Bestand eingegriffen. Die großen Komm. zu den einzelnen Gesetzen können diesen Veränderungen selbstverständlich nicht in gleichem Tempo folgen. Da ist es für die Praxis wichtig, daß ihr durch eine Ausgabe, die den nunmehr geltenden Wortlaut der Gesetze enthält und kurz erläutert, die Handhabung der Gesetze erleichtert wird. Die vorliegende Ausgabe kommt diesem Bedürfnis in ausgezeichneter Weise entgegen. Sie erscheint unter dem Titel der Reichssteuergesetze. Der Titel ist freilich zu weit gefaßt. Denn zu den Reichssteuergesetzen gehören ja auch die Verbrauchsteuergesetze und im Rechtssinne auch die Zölle. Die Ausgabe beschränkt sich aber auf die Besitz- und Verkehrsteuern. Auf der andern Seite erweitert sie den Rahmen, indem sie auch diejenigen Landessteuern einbezieht, die durch RGes. geregelt sind. Wir finden daher in der Ausgabe auch Grundsteuer, Gewerbesteuer und Bürgersteuer, sowie, freilich ohne Erläuterungen, das Gesetz über den Geldentwertungsausgleich. Eine Nachprüfung ergibt, daß die Gesetze überall unter Heranziehung der wichtigsten Entsch. des RFH. sachgemäß und klar erläutert sind. Auch die DurchfBest., die vor allem beim UmsStG. unentbehrliche Ergänzungen der Gesetzesnormen darstellen, sind abgedruckt und erläutert. Die Einleitungen zu den einzelnen Gesezen geben kurze Hinweise über den Gegenstand und die Entwicklung der einzelnen Steuern. Für eine neue Auflage möchte ich anregen, daß bei jedem Gesetz eine kurze Zusammenstellung der Materialien vorausgeschickt wird.

Staatssekr. a. D. Prof. Dr. Popitz, Berlin.

Reichssteuergesetze ohne Zoll- und Verbrauchssteuergesetze mit allen Ergänzungen bis einschließlich der Notverordnungen vom Juli 1931 und einigen Durchführungsbestimmungen für 1931 mit Anhang: Preußische Steuergesetze (Staats-, Gemeinde- und Kirchensteuern). Textausgabe mit Sachregister, einer tabellarischen Übersicht über alle Steuern und zwei Einkommensteuertabellen herausgegeben von Prof. Dr. Ottmar **Bühler**, Münster. 6. Auflage (14.—16. Tausend). Mannheim 1931. J. Bensheimer. Preis in Leinen geb. 7 ℳ. Preußische Ausgabe 9 ℳ.

Durch die verschiedenen NotVO. ist die Steuergesetzgebung in vielen Bestimmungen erheblich geändert worden. Die neue Auflage der bekannten Bühlerschen Steuersammlung berücksichtigt bereits diese Änderungen; sie enthält die allgemeinen, die direkten und indirekten Steuergesetze (Besitz- und Verkehrssteuern); RAbgO., RBewG., VermStG. und KapVerkStG. in der neuen Fassung. Die Einkommensteuerzuschläge nach der DezNotVO. 1930, die Krisensteuer und alle sonstigen wichtigen Änderungen nach der JuniNotVO. 1931 sind jeweils am gehörigen Ort eingefügt. Neu ist der Abschnitt Reichsbestimmungen über Gemeindesteuern (Bürger-, Getränke- und Biersteuer). Ferner sind die DurchfBest. zur neuen Vermögensteuer und Reichsbewertung 1931 und auch die neuesten NotVO. v. 18. Juli über die Kapital- und Steuerflucht, vom 20. Juli über Zuschläge für Steuerrückstände und v. 24. Juli über Steuererleichterungen für Kapitalverwaltungsgesellschaften sind bereits enthalten.

D. S.

Schnellkartei der Reichssteuergesetze. Verlag von Dr. Otto Schmidt, Köln. Ausg. I 7,50 ℳ, Ausg. II 5 ℳ, Ausg. III 3,50 ℳ.

Die zahlreichen Gesetzesänderungen durch die NotVO. des Jahres 1931 haben für den Benutzer von Textausgaben der Reichsgesetze eine Notlage geschaffen. Die vorhandenen, gebundenen Textausgaben sind sofort veraltet; selbst Neuauflagen sind der ständigen Gefahr der Veraltung in kürzester Zeit ausgesetzt. Dieser Nachteil wird dadurch vermieden, daß das gebundene Buch durch die Karteiform ersetzt wird.

In der Schnellkartei der Reichssteuergesetze ist diese Technik mit großem Erfolg angewendet. Ein handlicher Band vereinigt in übersichtlicher Form, unter großen Rubriken leicht auffindbar, die gesamten Reichssteuergesetze.

Die Loseblattheftung i. Verb. m. der Zusicherung des Verlages, Gesetzesabänderungen durch Ersatz- und Ergänzungslieferungen unverzüglich dem Benutzer zugänglich zu machen, bietet dem Besitzer der Schnellkartei die beste Gewähr gegen eine Veraltung. Die übersichtliche Druckanordnung und der relativ geringe Preis verdienen Anerkennung. Die neue Form der Gesetzesausgaben wird sich neben der hergebrachten gebundenen Buchform durchsetzen.

Vor Abdruck vorstehender Besprechung sind inzwischen eine Reihe von Ersatz- und Ergänzungslieferungen erschienen, von denen die sechste im Dezember 1931 herausgegeben ist, die das Werk auf den neuesten Stand bringen.

D. S.

Übersicht über die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes 1930 (Besitz- und Verkehrsteuern, Reichsabgabenordnung) nach alphabetischen Stichworten, Zeitfolge und nach Konten. Zusammengestellt aus der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft" und der Leitsatzkartei der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Stuttgart 1931. Verlag von J. Heß.

In vier Rubriken: I. Schlagwortverzeichnis zur Rechtsprechung, II. Verzeichnis der Gesetze, zu denen Entscheidungen mitgeteilt sind, III. Zusammenstellung der Entscheidungen nach der Zeitfolge, IV. Zusammenstellung der Entscheidungen nach Konten (Kontenregister) wird ein Überblick über die Rspr. des RFH. geboten, soweit diese Rspr. in der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft" abgedruckt ist. Von besonderem Nutzen ist das Schlagwortverzeichnis zur Rspr., durch das die Auffindungen von gesuchten Entsch. außerordentlich erleichtert wird.

D. S.

Dr. **Werner Spohr**, berat. Volkswirt: **Nebengesetze und Verordnungen zur Reichsabgabenordnung.** (Stilkes Rechtsbibliothek Nr. 97a). Berlin 1931. Georg Stilke. 647 S. Preis 16 ℳ.

Der vor mehr als Jahresfrist erschienene Band enthält eine sorgfältige Textbearbeitung der wichtigsten Nebengesetze zur RAbgO. Alle für die Praxis in Betracht kommenden Texte sind in systematischer Anordnung abgedruckt. Obwohl heute zum Teil überholt, bleibt der gut ausgestattete Band für viele Zwecke auch jetzt noch von Wert.

D. S.

Reichsabgabenordnung in der Fassung vom 22. Mai 1931 mit den neuesten Änderungen. Nebst Teilen der NotVO. v. 1. Dez. 1930 sowie vollständiger Wiedergabe der Steuerausschuß-, Stundungs- und Beitreibungsordnung und der VO. über Steuerrückstände. Textausgabe mit eingehenden Verweisungen, Anmerkungen und ausführlichem Sachverzeichnis von Dr. **F. W. Koch**, Reichsfinanzrat, Mitglied des Reichsfinanzhofes. Zweite Auflage. München 1931.

C. H. Becksche Verlagsbuchh. VIII, 363 Seiten. Preis Leinenband 4,20 ℳ.

Der besondere Wert dieser Textausgabe liegt darin, daß sie einerseits das Gesetz in der vollständigen Neufassung enthält, andererseits aber bei den einzelnen Vorschriften, die unter die Änderung fallen, den Zeitpunkt des Inkrafttretens durch eine besondere leicht übersichtliche Kennzeichnung hervorhebt und außerdem in den Verweisungen und Anmerkungen den wesentlichen Inhalt der Abweichungen von dem bisherigen Recht kennzeichnet. Die vergleichende Zusammenstellung der Paragraphenbezeichnungen der alten und neuen Fassung und der NotVO. erleichtern erheblich den Gebrauch und die Übersicht. Die durch die VO. gegen die Kapital- und Steuerflucht v. 18. Juli 1931 und durch die SteueramnestieVO. v. 23. Aug. 1931 neu eingetretenen Änderungen sind in den Gesetzestext eingearbeitet und in den Anmerkungen berücksichtigt. D. S.

Ball-Koppe: Das Umsatzsteuergesetz. 12 Aufl. der Koppeschen Erläuterungsbücher zum Umsatzsteuergesetz. Preis geh. 10 ℳ, geb. Leinen 12 ℳ.

Pissel-Koppe: Einkommensteuergesetz. 4. Aufl. Bd. VII bzw. Bd. VIII der Steuerkommentare der Praxis. Berlin 1931. Industrieverlag Späth & Linde. Preis geh. 27 ℳ, geb. Leinen 29,40 ℳ, Halbleder 31 ℳ.

Zwei ausgezeichnete und bekannte, in der Praxis aufs beste bewährte Werke, an deren jedem der Hauptschriftleiter der „Deutschen Steuerzeitung" RA. Dr. Fritz Koppe beteiligt ist. Für das Umsatzsteuerbuch hat sich Koppe die hervorragende Kraft von Dr. Kurt Ball, RA., RegR. a. D. und PrivDoz. an der Handelshochschule Berlin, hinzuzugesellen verstanden, einen jungen Gelehrten, der seinerzeit als erster mit einer juristischen Bearbeitung des deutschen Steuerrechts in seiner in 1. Auflage 1920 erschienenen „Einführung in das Steuerrecht" auf dem Plan erschienen ist, und sich einen ersten Platz unter den Steuerjuristen durch seine Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems in dem 1924 erschienenen „Steuerrecht und Privatrecht" gesichert hat. Die Zusammenarbeit von Pissel und Koppe ist schon älter.

Beide Werke sind auf den neuesten Stand gearbeitet, wenn man von der Erscheinungszeit April 1931 ausgeht. Freilich ist es heute leider so, daß die meisten Gesetze, mindestens die meisten Steuergesetze, nur wenige Monate, manchmal gar nur Wochen, ohne Änderung bleiben. Zum EinkStG. ist erst kürzlich wieder eine (meiner Zählung nach seit 1925 die zehnte) Novelle erschienen in der sog. „Anpassungsverordnung" des RPräs. v. 23. Dez. 1931, und das UmsStG. „i. d. Fass. v. 8. Mai 1926 mit den Änderungen des Gesetzes v. 15. April 1930 und der NotVO v. 1. Dez. 1930" ist nicht nur durch die in einem Nachtrag berücksichtigte NotVO. des RPräs. v. 5. Juni 1931, sondern vor allem auch die neueste (4.) NotVO. des RPräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen usw. v. 8. Dez. 1931 erheblich in Mitleidenschaft gezogen. Wenn die Änderungen am EinkStG. unbedeutend sind, so kann dasselbe von denjenigen am UmsStG. durch die NotVO. v. 8. Dez. 1931 (Steuererhöhung, Ausgleichsteuer, Ausfuhrvergütungen, Phasenpauschalierung usw.) nicht gesagt werden, sie sind vielmehr sogar dem Gesetzgeber so bedeutsam erschienen, daß er für den RFM. die Ermächtigung vorgesehen hat, mit Zustimmung des Reichsrats den Wortlaut des UmsStG. neu bekanntzumachen, unter neuer, fortlaufender Paragraphenfolge und unter dem Datum des Bekanntmachungstages.

Diese Umstände vermögen jedoch die Brauchbarkeit beider Werke nicht zu beeinträchtigen. Wenn heute für die Herausgabe eines guten Kommentars ein Zeitpunkt abgewartet werden wollte, zu dem keine baldige Änderung des Gesetzes mehr droht, so müßte die Herausgabe meist überhaupt unterbleiben! Dem Übel der fortwährenden Änderung der Gesetze muß von der Kommentatorenseite her auf andere Weise abgeholfen werden. Und das ist bereits geschehen, ebenfalls durch Koppe (in Verbindung mit Heilfron und zahlreichen Sachbearbeitern) und von dem Industrieverlag von Späth & Linde mittels der Herausgabe des nie veraltenden Sammelwerks „Die Steuern", das nach dem Vielringsystem stets auf dem laufenden erhalten wird, hier aber nicht zur Besprechung steht.

Die hier zu besprechenden beiden Bücher sind gleichermaßen zu loben und zu empfehlen.

Das Buch von Ball-Koppe über die Umsatzsteuer umfaßt im ganzen 308 Druckseiten und zerfällt außer dem Vorwort, dem Inhaltsverzeichnis, einer Freilisten-, Erlaß- und Merkblattübersicht, einem Abkürzungsverzeichnis und der „Einführung" (zusammen 17 Seiten) in vier Teile, wovon Teil I den Gesetzestext auf 10 Seiten, Teil II das UmsStG. mit Erläuterungen, also den eigentlichen Kommentar, auf 185 Seiten, Teil III die Durchführungs- und Ausführungsbestimmungen sowie ergänzende Verordnungen auf zusammen 46 Seiten enthält, während der Teil IV zum Abschluß auf 47 Seiten Abdrucke der Freilisten-, des Umsatzsteuerkalenders, der Umsatzsteuervoranmeldungs- und Steuererklärungsformulare, der Vergütungsanträge, eines Buchführungsmusters zum Zwischenhandelsprivileg, sowie die Umrechnungssätze enthält. Besonders zweckmäßig erscheint die zweimalige Aufführung des Gesetzestextes, einmal fortlaufend in Teil I und sodann einzeln paragraphenweise im Fettdruck vor den Gesetzeserläuterungen, denen jeweils noch überdies eine ihre Gliederung wiedergebende Übersicht vorangestellt ist.

Ähnlich ist die Formbehandlung und Ausstattung des EinkStG. von Pissel-Koppe. Doch fehlt die vorstehend als besonders zweckmäßig hervorgehobene fortlaufende Extrawiedergabe des Gesetzestextes. Der vorher schon sehr große Umfang des Buchs mag davon abgehalten haben. Das Buch umfaßt im Hauptteil (Gesetzestext mit Erläuterungen) 790 Seiten, dazu kommt noch der Anhang mit 116 Seiten, der einen Auszug aus den AusfBest. v. 8. Mai 1926, einen Einkommensteuertarif und spätere Durch- und Ausführungsbestimmungen, Ministerialerlasse, Tabellen, Merkblätter usw. enthält. Den Anfang des Buches bilden (S. I—XXVI) Inhaltsverzeichnis, Vorwort, Abkürzungsverzeichnis und Einleitung, den Beschluß bildet ein gutes, nicht weniger als 57 Druckseiten umfassendes Sachregister.

Staatsmin. a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart.

Dr. **Max Lion: Grunderwerbssteuergesetz.** Ergänzungsband. Berlin 1931. Franz Vahlen. Preis geh. 4 ℳ, geb. 5 ℳ.

Die erheblichen Umgestaltungen, die das Grunderwerbsteuerrecht seit Erscheinen des großen Komm. des Verf. (April 1929) erfahren hat, haben erfreulicherweise diesen veranlaßt, den vorl. ErgBd. zu veröffentlichen. Die inzwischen erfolgten einschneidenden gesetzl. Neubestimmungen (insbes. die NotVO. des RPräs. v. 1. Sept. 1930, die AusfBest. in der VO. über Steuerbefreiung gemeinnütziger Wohnungsunternehmen v. 22. Mai 1931, die Ersetzung des StMildG. durch § 19a GrErwStG., die Änderungen der RAbgO. und des RBewG. durch die Bek. v. 22. Mai 1931, der Systemwechsel infolge des neuen § 11 des Ges. u. a. m.) haben erhebliche Veränderungen des Gesetzestextes mit sich gebracht. Der Verf. legt seinem ErgBd. den GesText in der neuesten Fassung zugrunde. Die überreichliche Rspr. des RFH. ist vom Verf. in den Ergänzungsnachträgen eingehend berücksichtigt. Freilich hat das übermäßige Anwachsen des Stoffes zur Folge gehabt, das nicht immer die die Rspr. beherrschenden Grundsätze in der sonst beim Verf. gewohnten Schärfe herausgearbeitet sind. Mit dieser Einschränkung zeigt die Arbeit in der Anordnung klare Übersichtlichkeit; die schnelle Orientierung wird durch Hervorhebung von Stichworten erleichtert. Ganz besonders gründlich sind die Ausführungen über die Berechnung nach dem Einheitswert, in denen die überragende Stoffbeherrschung des Verf. ihren wertvollen Ausdruck findet. Dankenswert ist insbes. auch, daß der Verf. die neueste Rspr. des RFH. über die Behandlung der Schwarzvertr. eingehend darstellt. Zumal inzwischen der RFH. zu einer Reihe von wichtigen Fragen erneut Stellung genommen hat, ist zu hoffen, daß der Verf. sein Werk ständig durch neue Ergänzungsbände auf der vollen Höhe erhält.

RA. Dr. Adolf Asch, Berlin.

Grunderwerbsteuergesetz nebst den Ausführungsbestimmungen. Erläutert von Dr. **W. Boethke**, Reichsfinanzrat in München, und Dr. **A. Bergschmidt**, Rechtsanwalt und Notar in Berlin. Dritte, völlig umgearbeitete Auflage. Nachtrag nach dem Stande vom 15. Juni 1931. Berlin 1931. Carl Heymanns Verlag. Preis 2 ℳ.

Seit dem Abschluß der 3. Aufl. ist das Gesetz durch eine Reihe von Rechtsvorschriften, insbes. die NotVO. v. 1. Dez. 1930, in wesentlichen Punkten geändert worden. Der Nachtrag berücksichtigt diese Änderungen und die inzwischen ergangene Rspr. des RFH. Durch den Nachtrag wird der Kommentar auf den Stand v. 15. Juni 1931 gebracht. D. S.

Dr. jur. **R. Goetzeler**, Regierungsrat: **Nachtrag zum „Das deutsche Tabaksteuerrecht".** Hamburg 1931. Richard Hermes Verlag.

Das Hauptwerk ist in JW. 1930, 316 besprochen. Der Nachtrag bringt die Berücksichtigung der Gesetze v. 22. Dez. 1929 (RGBl. I, 234 ff; RZollBl. S. 299 ff.) und v. 15. April 1930 (RGBl. I, 135 ff.; RZollBl. S. 225), der VO. v. 19. April 1930 (RZollBl. S. 243 ff.), der NotVO. v. 26. Juli 1930 (RGBl. I, 313; RZollBl. S. 370) und v. 1. Dez. 1930 (RZollBl. S. 517 und 477), der VO. v. 20. Dez. 1930 (RZollBl. S. 517) und der VO. v. 3. Febr. 1931 (RZollBl. S. 99) sowie die Ergänzung der in der Zwischenzeit ergangenen Entsch. und der Rechtslehre. Nicht unerwähnt soll aber sein, daß seit der Fertigstellung des Nachtrags auf dem Gebiete der Tabakbesteuerung erneut wichtige Änderungen vorgenommen sind.

1. Kap. I des ersten Teils der zweiten VO. des RPräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 5. Juni 1931 (RGBl. I, 279) enthält u. a.:

a) Die Ermächtigung des RFM., im Bedürfnisfalle unter Aufrechterhaltung des im § 5 Abs. 1 TabStG. vorgesehenen steuerlichen Belastungsverhältnisses die Steuerklassen des § 5 Abs. 1 TabStG. — also bei allen Tabakerzeugnissen — anders einzuteilen oder vom Dezimalsystem auf ein anderes System umzustellen (Art. I Ziff. 1a). Von dieser Ermächtigung hat der RFM. bisher keinen Gebrauch gemacht.

b) Die für Zigaretten weitergehende Ermächtigung des Art. I Ziff. 1 b an den RFM., die Steuersätze der einzelnen Steuerklassen des § 5 Abs. 1 B TabStG. unter bestimmten Beschränkungen anderweit festzusetzen und dabei auch die Steuerklassen anderweit einzuteilen. Auf dieser Ermächtigung beruht der Art. I § 1 der zweiten TabStDurchfVO. v. 18. Juni 1931 (RMBl. S. 376 = RZollBl. S. 189), der unter Aufgabe des Neunersystems (Art. I § 1 TabStDurchfVO. v. 20. Dez. 1930 (RMBl. S. 694 = RZollBl. S. 517) eine neue Staffelung enthält. Auch das Verbot von Zigaretten ohne Umschließungen (Einzelverkauf), § 3 Art. 1 VO. v. 20. Dez. 1930 ist durch den § 2 VO. v. 18. Juni 1931 gemildert worden.

c) Erleichterungen für die Neufassung des TabStG. (Art. 2 des Kap. 1 der NotVO. v. 5. Juni 1931).

2. Die VO. über Zollbefreiung von Tabakerzeugnissen vom 4. Juli 1931 (RMBl. S. 439 = RZollBl. S. 208).

Reichsfinanzrat Arlt, München.

Herbert Kühn: Die Rechtskraft in Steuersachen. Berlin 1931. Verlag Walter Rothschild. 284 Seiten. Preis 12 *M*.

Die RAbgO. war bisher der feste Pol in der Flucht steuerlicher Erscheinungen. Man konnte auch tieferdringendere wissenschaftliche Untersuchungen der in ihr behandelten Probleme unternehmen, ohne zu fürchten, daß eine „Reform" die Bemühungen alsbald wertlos machen würde. Kühn ist nicht voll vom Glücke begünstigt worden. Sein Buch war abgeschlossen (freilich noch nicht erschienen), als die VO. des RPräs. v. 1. Dez. 1930 gerade auch die von ihm behandelten Vorschriften neu faßte. Kühn meint im Vorwort, die Grundlinien seiner Arbeit seien nicht berührt worden; er muß freilich selbst zugeben, daß das nicht ganz zutrifft.

Die Arbeit ist verdienstlich. Aber nicht so sehr unter dem Gesichtspunkt, unter den der Verf. seine Untersuchung stellt. Er will das Rechtskraftproblem im Steuerrecht aufsuchen. Es gibt aber in Steuersachen eine echte Rechtskraft nicht oder doch nur da, wo er sie nicht eingehend untersucht, nämlich bei Rechtsmittelentscheidungen. Die drei Fragen, bei denen sich in gewisser Beziehung eine Parallele zum Begriff der Rechtskraft in sonstigen Verfahren ziehen läßt, sind im Grunde eigener Art und lediglich für sich aus dem Zweck des steuerlichen Verfahrens zu deuten. Es sind die Fragen der Unanfechtbarkeit eines Steuerbescheids, der Vollstreckbarkeit der Steuerfestsetzung und der Abänderlichkeit der Veranlagung. Blumenstein spricht in seinem wissenschaftlich bedeutsamen Werk über das schweizerische Steuerrecht, das Kühn nicht berücksichtigt — er verarbeitet überhaupt keine ausländische Literatur —, bei eintretender Vollstreckbarkeit von formeller Rechtskraft. Auch das ist nicht unbedenklich. Kühn, der die Frage der Vollstreckbarkeit nicht untersucht, setzt formelle Rechtskraft mit Unanfechtbarkeit gleich. Auch damit ist nichts ausgesagt, was die Übernahme des Begriffes der Rechtskraft rechtfertigen könnte. Denn entscheidend dafür ist schließlich, ob es im Steuerrecht etwas der materiellen Rechtskraft ähnliches gibt. Kühn glaubt das in der Unabänderlichkeit von Steuerfestsetzungen erblicken zu können. Aber auch diese Gleichsetzung hätte nur einen Sinn, wenn es im Steuerrecht in irgendwie wesentlichem Umfange unabänderliche Veranlagungen geben würde. Kühn muß selbst zugeben, daß das nicht der Fall ist, daß vielmehr grundsätzlich, wenn auch unter gewissen, bei den einzelnen Steuerarten verschiedenen Voraussetzungen jede Veranlagung noch nachträglich verändert werden kann. Es hat aber keinen Zweck, Begriffe, die das Justizrecht entwickelt hat, dem Steuerrecht aufpfropfen zu wollen, wenn die Zweckbestimmung selbst nur teilweise Entsprechendes nur ganz ausnahmsweise zuläßt. Das steuerrechtliche Problem liegt eben ganz schlicht darin, festzustellen, wann und unter welchen Voraussetzungen eine Veranlagung oder ein Steuerbescheid geändert werden können und wann nicht Man hat das zunächst einmal de lege lata genau zu durchforschen und kann dann noch rechtspolitisch weiter prüfen, ob etwa unter Berücksichtigung der Zweckeinstellung des Steuerrechts de lege ferenda an diesen Vorschriften etwas zugunsten der Steuerpflichtigen geändert werden könnte. Darin nun, daß Kühn tatsächlich trotz m. E. irriger Begriffsabgrenzung die Voraussetzungen für die Abänderlichkeit von Steuerfestsetzungen genau untersucht, liegt das Verdienst des Buches. Vor allem ist wertvoll, daß Kühn nicht nur die RAbgO. behandelt, sondern auch die Gesetze der Länder und, insbes. für Preußen, die geschichtliche Entwicklung sorgfältig darstellt. Diese Entwicklung ist interessant genug, und die zahlreichen, bisher wenig ausgewerteten Entsch. des OVG. über die alten Rechtsnormen — es kommen insbes. das ALR., das Gesetz von 1840 und das KommAbgG. in Betracht — bieten dogmengeschichtlich überaus interessantes Material. Übrigens gibt es immer noch steuerliche Gebiete, auf denen die älteren Vorschriften noch gelten und die Rechtslage durchaus nicht unbestritten ist; ein Zeichen dafür, daß Preußen leider nicht im Anschluß an die RAbgO. für alle Steuern und Umlagen eine moderne Regelung getroffen hat.

Es wäre auf Grund der eingehenden Darlegungen Anlaß gewesen, rechtspolitische Darlegungen anzuknüpfen. Das, was der Steuerpflichtige angesichts der Höhe der an ihn gestellten Ansprüche verlangen kann, ist völlige Klarstellung über das Rechtsverhältnis zwischen der Veranlagungsbehörde und ihm. Die RAbgO., besonders in ihrer klareren Neufassung, enthält Vorschriften, die diesen Anforderungen im großen ganzen genügen. Daß bei Landes-, Gemeinde- und Kreissteuern noch Zweifel bestehen und zum Teil Gesetze eines ganz andern Entwicklungsstadiums des öffentlichen Rechts herangezogen werden müssen, erscheint schwer erträglich. Darüber hinaus liegt überhaupt kein vernünftiger Grund vor, daß solche Vorschriften allgemeiner Art landesrechtlich verschieden sein müssen. Der Steuerpflichtige hat ja vielfach nicht nur mit einem Lande zu tun, sondern viele und besonders die großen Betriebe sind nicht selten in vielen Ländern gleichzeitig steuerpflichtig. Es ist einfach unrationell, wenn in Streitfällen in jedem Lande wieder andere Gesetze, noch dazu solche mit antiquarischem Seltenheitswert aufgesucht werden müssen, um Fragen zu entscheiden, die im Reichsrecht bereits ihre allgemeine Erledigung gefunden haben. Eigentlich fragt sich doch nur, worüber man sich mehr wundern muß, über die Zähigkeit der einzelnen Landesbehörden im Festhalten an überkommene, materiell recht bedeutungslose Vorschriften oder über die Geduld der Steuerpflichtigen, die nicht auf einheitliche Regelung entschiedener drängen. Eine solche einheitlichere Regelung wäre auch ein Stück Wirtschaftspolitik.

Staatssekr. i. e. R. Prof. Dr. Popitz, Berlin.

Blumensath: Einführung in die gerichtliche Praxis in Steuerstrafsachen. Berlin 1931. Verlag von Franz Vahlen. 83 Seiten. Preis geb. 3 *M*.

Der Verf., ein seit Jahren einer Spezialkammer für Steuerstrafsachen angehöriger Richter schildert die allen in Steuerstrafsachen bewanderten Juristen, bekannte bedauerliche Tatsache der Hilflosigkeit der meisten Richter, Staatsanwälte und Rechtsanwälte im Steuerrecht und die dadurch bedingten Schwierigkeiten in der Behandlung der Steuerstrafsachen. Diesem Mangel will er abhelfen und den dem Steuerrecht „abgeneigten" Juristen die Steuersachen menschlich näher bringen, wobei er selbst schreibt, daß sein Buch Kommentare und Lehrbücher nicht ersetzen könne und wolle. Für den geschilderten Zweck ist das gut geschriebene kleine Büchlein zweckmäßig.

Es ist zunächst das Geltungsbereich der RAbgO., das Verfahren in Steuerstrafsachen, sodann die einzelnen Steuerdeliktsformen, wie überhaupt das materielle Strafrecht behandelt und schließlich sind noch die für die Praxis besonders wichtigen Bestimmungen aus dem VZollG., TabStG., BranntwMonG., RennwG. herausgegriffen und klargelegt. Der Richter, Staatsanwalt oder Rechtsanwalt, der die Schrift gelesen hat, weiß wenigstens, um was es sich handelt und wie er das ihm vorgelegte Material anzugreifen hat. Der weiteren Hilfsmittel wird er nicht entbehren können, es wird ihm aber deren Verwendung keine Schwierigkeiten mehr bereiten.

Es wäre zu wünschen, daß das Buch seinen Zweck erreicht und wenigstens von einem großen Teil derjenigen gelesen wird, für die es geschrieben ist. Das Buch teilt das Schicksal fast aller Steuerliteratur, daß es nämlich zufolge der ständigen Veränderung bei seiner Herausgabe bereits nicht mehr den neuesten Stand darstellt.

Die Paragraphen der RAbgO. sind noch nicht nach dem neuesten Text v. 30. Mai 1931 wiedergegeben, auch die AmnestieVO. sind naturgemäß noch nicht behandelt. Durch einen Nachtrag ist dem ersteren Mangel so gut wie möglich abgeholfen, indem auf einem Sonderblatt den zitierten Paragraphen jeweils die entsprechenden neuen Paragraphennummern gegenübergestellt sind.

RA. Dr. Wilhelm Kiese, Stuttgart.

Dr. jur. **Gerhard Fein: Konkurs und Steuerverfahren.** Leipzig 1931. Universitätsverlag von Robert Noske. Preis 4 *M*.

Die rechtliche Behandlung von Steuerforderungen im Konkursverfahren des Steuerschuldners hat Anlaß zu zahlreichen Zweifelsfragen gegeben. Durch die Rspr. des RFH. sind diese Fragen zum großen Teil für die Praxis gelöst worden. Die systematischen Untersuchungen von Fein sind jedoch trotzdem nicht nur von theoretischem Wert, sondern auch von Bedeutung für den Praktiker. Fein behandelt zunächst das konkursbefangene Steuerverfahren im allgemeinen, sodann den Einfluß des Konkurses auf die bei seiner Eröffnung anhängigen und auf die erst später anhängig werdenden Steuerverfahren. Schließlich erörtert er die Wirkung der Konkursbeendigung auf die Geltendmachung und Vollstreckung von Steuerforderungen. Die Ausführungen beruhen auf einer eindringlichen Untersuchung der konkursrechtlichen und steuerrechtlichen Grundfragen, und sind von Verständnis für die Bedürfnisse der Praxis getragen. Die Schrift wird sowohl dem Konkursverwalter als auch dem Steuerberater als Leitfaden von großem Nutzen sein. Darüber hinaus dient sie der Vertiefung der Rechtsfragen, die meist einer durchaus annehmbaren Lösung entgegengeführt werden.

RA. Dr. Ernst Hagelberg, Berlin.

Leitsatzkartei der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes aus Steuer und Wirtschaft. Dargestellt von den Senatspräsidenten Dr. h. c. **Enno Becker** und **Evers** und den

Reichsfinanzräten **Mirre** und Dr. **Wunsch**, einschließlich der Amtlichen Sammlung, herausgegeben von Regierungsrat **Alfons Wetter**, Hilfsarbeiter am Reichsfinanzhof, München. Stuttgart. Verlag von J. Heß.

In regelmäßiger Folge wird die Kartei monatlich durch weitere Leitsätze aus den in StW. veröffentlichten Entsch. vervollständigt. D. S.

Der Finanzausgleich und seine Bedeutung für die Finanzlage des Reiches, der Länder und Gemeinden. Vortrag von Staatssekretär z. D. Prof. Dr. **Johannes Popitz**, gehalten im Steuerausschuß des Reichsverbandes der deutschen Industrie am 9. Okt. 1930. Berlin 1930. Selbstverlag des Reichsverbandes der deutschen Industrie.

Noch immer steht der endgültige, große Finanzausgleich aus. Ob er je kommt, d. h. zustande kommt? Die NotVO. v. 1. Dez. 1930 nimmt dies wieder einmal für 1932 in Aussicht. Sicherlich wird daher die öffentliche Meinung in der nächsten Zeit sich von neuem lebhafter mit der Finanzausgleichsfrage beschäftigen, während in den letzten zwei Jahren sie den Fragen der Verwaltungs- und Reichsreform gegenüber stark zurückgetreten war. Den Reigen hat Popitz mit seinem Vortrag, der jetzt im Druck erschienen ist, eröffnet. Und wenn Popitz spricht, ist die Allgemeinheit gewöhnt, aufzumerken, denn was er sagt, ist für sie auf alle Fälle von Bedeutung. Das ist bei Popitz nach seiner politischen und wissenschaftlichen Bedeutung, wie nach der Stellung, die er lange Zeit als Staatssekretär und eigentlicher verwaltungsmäßiger Leiter des deutschen Finanz- und Steuerwesens eingenommen hat, natürlich und wohlbegründet. Wenn aber das, was Popitz sagt, auf Widerspruch stößt, ist Aussicht, daß die durch ihn wiedereröffnete Erörterung der Finanzausgleichsfrage eine besonders lebhafte wird. Und der Widerspruch meldet sich bereits. Dr. Fritz Elsaß, der Vizepräsident des Deutschen Städtetags hat im „Deutschen Volkswirt Nr. 18" vom 30. Jan. eine Artikelreihe eröffnet, die sich gegen Popitz wendet.

Popitz hat nämlich — und damit kommen wir zum Inhalt seiner Schrift bzw. seines Vortrags — in klarer Erkenntnis der vorhin schon angedeuteten Sachlage, daß heute der Finanzausgleich nur i. Verb. m. der Verwaltungs- und Reichsreform erfolgversprechende Ergebnisse zeitigen kann, seine Ausführungen nicht auf finanzwirtschaftliche Untersuchungen und Vorschläge beschränkt, sondern sie auf die staats- und verwaltungspolitischen Fragen des Tages ausgedehnt. Das ist nicht nur aus den bereits angedeuteten Gründen naheliegend, sondern folgt schon aus der Natur des Finanzausgleichs selbst, der nicht vorwiegend, wie zumeist angenommen wird, finanzpolitischen Charakter trägt, sondern vor allem staats- und verfassungsrechtlichen Inhalts ist. Es ist denn auch der Ausdruck Finanzausgleich bzw. FinAusglG., den die Reichsgesetzgebung im Jahr 1923 bei der ersten Berichtigung des Gesetzes an die Stelle des ganz irreführenden Ausdrucks LStG. v. 1920 gesetzt hat, wenig glücklich, und es wäre besser gewesen, StVerfG., oder AbgTeilG. oder FinVerfG. zu sagen, denn darum, um die verfassungsmäßige Abscheidung und Verteilung der Finanz- und Steuerhoheit zwischen den darum ringenden verschiedenen, eine Finanz- und Steuergewalt beanspruchenden und brauchenden öffentlichen Körpern, bei uns vor allem Reich, Länder, Gemeinden, handelt es sich in erster Linie. Gewiß ergeben sich wichtige finanzielle und wirtschaftliche Folgen aus der Art der verfassungsmäßigen Regelung, und sie wirken beim Streit mit und sind sein Ausgangspunkt, aber den Gehalt der Regelung stellt die staats- und verfassungspolitische Frage dar, und Österreich hat daher mit Grund für das entsprechende Gesetz die Bezeichnung „FinVerfG." gewählt.

Da nun Popitz bei der Frage des Finanzausgleichs vor allem mit der verfassungsmäßigen Stellung der Gemeinden innerhalb des Reichs- und Landesrechts sich befaßt und dabei einen Plan entwickelt, der in der Einrichtung einer einheitlichen offensichtlich nach reichsrechtlichen Grundsätzen auszuübenden Finanzaufsicht gipfelt, ist es naheliegend, daß die Gemeinden als Selbstverwaltungskörper in weitem Maß berührt sind und ihrerseits und von ihrem Standpunkt aus zu den Popitzschen Vorschlägen Stellung nehmen. Das tut zunächst Elsaß im „Deutschen Volkswirt". Hier soll das Für und Wider unerörtert bleiben, wie hier überhaupt zu den Ausführungen der Popitzschen Schrift nicht kritisch Stellung genommen, sondern nur über ihren Inhalt kurz berichtet werden soll.

Die bereits berührte Forderung Popitz' auf Schaffung einer einheitlichen Finanzaufsicht über die Gemeinden wird aus allgemeinen Betrachtungen abgeleitet, die von dem immer mehr ansteigenden Finanzbedarf der öffentlichen Wirtschaft ihren Ausgang nehmen. Dieses Ansteigen läßt sich heute nicht mehr mit jenem von Adolf Wagner herausgearbeiteten allgemeinen „Gesetze" vom steigenden Staatsbedarf erklären. Vielmehr ist an die Stelle des einst maßgebenden Marktmechanismus der bestimmende Einfuß eines an sich grundsätzlich außerwirtschaftlichen Willens getreten, nämlich des Willens des Staats. Es sind zwei Charakteristika, die das Wesen dieser öffentlichen Willensbildung ausmachen. Die Willensbildung erfolgt einmal nach parlamentarisch-demokratischer Methode, und sie ist ferner nicht monokratisch, sondern polykratisch. Das soll heißen, daß über die Gestaltung der öffentlichen Finanzwirtschaft nicht ein einziger Willensträger, sondern eine Vielheit von Willensträgern — Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, Sozialversicherungsträger, Reichsbahn, Reichspost, Reichsbank, und andere mehr oder weniger selbständige öffentliche Anstalten und Unternehmungen — entscheidet. Und diese Vielheit nicht systematisch zusammenarbeitender öffentlicher Willensträger bringt die Steigerung der Ausgaben. Daher die Forderung der Leitung der öffentlichen Finanzwirtschaft nach einheitlichen Richtlinien und für die Gemeinden die einheitliche Finanzaufsicht.

Mit der Begründung, daß genau da, wo jene verschiedenartigen Willensbildungen der vielfachen Träger der öffentlichen Wirtschaften am engsten verflochten sind, wo das größte Durcheinander entsteht, wo keiner, der nicht Sachkenner bis ins einzelne ist, sich überhaupt noch ein Bild von dem Gesamtmechanismus machen kann, daß genau in dem Mittelpunkt dieses Spinnetzes sich das Problem des Finanzausgleiches befinde, geht Popitz zu dessen Behandlung über, und zwar so, daß er auch hierbei die Gemeinden in die Mitte stellt, die Länder ganz ausscheidet und hiernach sich auf die Gewaltenteilung oder Finanzhoheitsabscheidung zwischen Reich und Gemeinden beschränkt. Dabei werden zunächst die Ausgaben, sodann die Einnahmen vorgenommen. Im Schlußwort wird das Ergebnis dahin gezogen, daß es für den Finanzausgleich keine Patentmedizin gebe, sondern daß nur Verschreibungen helfen können, die auf genauer individueller Durchforschung der Körper beruhen. Zeitlich aber seien die Verhältnisse für eine grundsätzliche Lösung des Finanzausgleichs jetzt wieder so günstig wie nach der Inflation. Damals sei, insbes. durch die Überspannung des Überweisungssystems, die Gelegenheit verpaßt worden. Diesmal zu einer Zeit, wo auch wieder die Ausgabewirtschaft den Zusammenhang mit den Einnahmemöglichkeiten verloren habe, solle man die Gelegenheit nutzen, um eine neue systematische Lösung anzustreben.

Und nun zu den Einzelausführungen, zunächst für die Ausgabenseite. Leitung der Gesamtheit der öffentlichen Wirtschaft nach einheitlichen Richtlinien, auch in der Ausgabenpolitik ist der Ausgangspunkt, wobei sich Popitz nachdrücklich gegen den Zentralismus verwahrt, aber den Satz aufstellt, daß neben dem Reich als der obersten Leitung unserer Geschicke kein Finanzträger bestehen darf, der nicht wenigstens einer ebenfalls wieder einheitlich zusammenlaufenden Aufsicht untersteht, die in der Lage ist, den Gesamtablauf nach bestimmten Richtlinien zu regulieren.

Wiederum werden die Gemeinden in die Mitte gestellt und es werden nun nacheinander die Beamten und ihre Besoldung, die Haushaltspläne, die Steuerbeschlüsse, die Anleihen und Kredite sowie die öffentlichen Betriebe vorgenommen und daraufhin untersucht, wie die einheitliche Finanzaufsicht bei ihnen sich auswirken könnte. Durch Aufstellung von Reichsrichtlinien soll die Einheitlichkeit der Finanzaufsicht, welche in allen diesen Gebieten „verwaltungsmäßig dezentralisiert" vorgenommen werden soll, gewährleistet werden.

Andererseits wird die entgegengesetzte Forderung, d. h. Befreiung von der Finanzaufsicht, von dem wie Popitz in diesem Zusammenhang sich ausdrückt „Hineinregieren des Staats" in die Tätigkeit der Gemeinden „abgesehen selbstverständlich (!) von der allgemeinen (?) Aufsicht" aufgestellt für die allgemeine Wohlfahrtspflege. Dagegen wird wiederum strenge Aufsicht und Vereinheitlichung gefordert für die Arbeitslosenvermittlung und die Arbeitslosenversicherung, wie überhaupt für die gesamte Erwerbslosenfürsorge einschließlich der Bedürftigkeitsprüfung.

Auf der Einnahmenseite wird zuerst das Wesen der Finanzautonomie erörtert. Popitz glaubt aber, daß die Zeiten für eine gemeindliche Finanzautonomie nicht mehr da sind, weil Voraussetzung dafür wäre, daß die zugewiesenen Besteuerungsmöglichkeiten auch in steuerschwachen Gemeinden auf einen ausnutzbaren Steuerfonds stoßen, der bei voller Ausschöpfung noch ausreicht, um den Steuerbedarf der Gemeinden zu decken.

Das Ergebnis ist also, sagt Popitz, daß der Anteil, der den Gemeinden an den großen direkten Steuern bleibt, zu klein ist, um die einer Finanzautonomie entsprechende Bewegungsfreiheit zu gewähren. Würde man sie für sämtliche direkten Steuern einräumen, so würde die unerträglichste Überlastung in allen im Verhältnis zu ihrem Bedarf steuerschwachen Gemeinden die Folge sein. Das Problem ist hiernach das: mit welcher Methode kann die Steuerkraft der Gemeinden, die steuerstark sind, so voll ausgenützt werden, daß das, was diese Gemeinden selbst nicht unbedingt brauchen, nutzbar für die andern gemacht werden kann? Es ist das Problem des Lastenausgleichs. Finanzausgleich ohne gleichzeitigen Lastenausgleich ist also unmöglich geworden. Und Lastenausgleich nun ist wieder praktisch nicht denkbar, als über das Medium eines über den Gemeinden stehenden, für sie insgesamt handelnden Verbandes, also des Staates oder des Reichs.

Mit Entschiedenheit wendet sich Popitz gegen ein gemeindliches Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer, auch gegen die sog. modifizierten Zuschläge, deren Grundgedanken er des Näheren erläutert. In einer gewissen Folgerichtigkeit verwirft im Anschluß an diese Erörterungen Popitz die Überweisungen von Einkommensteuer und Körperschaft-

steuer nach dem Maßstab der örtlichen Steuerkraft, wie dies zur Zeit im wesentlichen Rechtens ist.

Seinerseits regt er, vom Gesamtzuschußbedarf ausgehend, an, die Einnahmemöglichkeiten der Gemeinden in „zwei große Blocks“ wie er sich ausdrückt, zu zerlegen, wovon der eine Block, der erste, Einnahmequellen umfassen soll, die den Gemeinden zur freien Bewirtschaftung zuzuweisen wären und mit denen die Gemeinden „exerzieren“ können. Im Mittelpunkt dieses Blocks stünden die Realsteuern. Als Nebensteuern sind dazu gedacht: Grundwertsteuer, Wertzuwachssteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Vergnügungssteuer, sowie Getränkesteuern und die Bürgersteuer, letztere in Verbindung gebracht mit einer Mietsteuer. Mit der Mietsteuer wird Popitz in Süddeutschland kaum viel Anklang finden, und er meint selbst, ob die Zeiten heute schon dazu reif seien, darüber möge man vielleicht einige Zweifel haben.

Und nun kommt der zweite Block, der Bedarfsblock. Er wird gefüllt durch die Gemeindeanteile an Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer. Die Verteilung soll nicht nach einem schwankenden Maßstab, sondern nach Bedarfsmaßstäben vorgenommen werden, und zwar Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer zusammengezogen. In diesen Bedarfszuschüssen sieht Popitz das beste Mittel zur Ausübung der Kontrolle der Gemeinden in ihrer Finanzgebahrung, und er verweist auf die guten Erfahrungen, die mit diesem System England und Amerika gemacht haben. Den Vorwurf der Vernichtung der Selbstverwaltung, der in diesem System werde gefunden werden wollen, sowie der zu fürchtenden Bürokratisierung der Gemeindeverwaltung weist Popitz zurück bzw. erklärt ihn für nicht zureichend begründet.

Dabei soll die Verteilung nicht etwa unmittelbar auf die einzelnen Gemeinden, sondern auf größere Gebilde als Lastenträger verteilt werden, als welche sich Popitz annähernd 1000 denkt: etwa 48 Großstädte 100—150 weitere größere Städte und etwa 700 den preußischen Landkreisen entsprechende Verbände. Die Unterverteilung innerhalb der Kreise denkt sich Popitz bei Aufstellung bestimmter Normen und unter Sicherung gegen Mißbrauch nicht allzu schwer (?). Allerdings müßten unbedingt die Gefahren ausgeschaltet werden, die in einer unsachgemäßen, vielleicht sogar politisch beeinflußten Zuweisung liegen würden. Popitz verlangt die Entpolitisierung der Zuteilung und glaubt daran, bei Aufstellung gewisser Sicherungen, die einmal wiederum in Aufstellung bestimmter gesetzlicher und verwaltungsmäßiger Bestimmungen und sodann in der Einschaltung von — beschließenden oder auch nur beratenden — nicht politisch, sondern unbedingt sachlich zusammenzusetzenden Gremien erblickt werden. Als Grundlage für die Auffindung von geeigneten, möglichst objektiven Verteilungsnormen würde die Finanzstatistik gute Dienste leisten können. Popitz gibt auch nach dieser Richtung einige Anregungen. Man kann nur wünschen, daß sie wie die Ausführungen Popitz' überhaupt, auf fruchtbaren Boden fallen. Gewiß lassen sich gegen die Popitzschen Gedankengänge und Vorschläge viele Einwendungen erheben, und es wird an solchen nicht fehlen, aber zu begrüßen sind sie insofern jedenfalls, als sie sicherlich zu lebhaftem Gedankenaustausch führen.

Staatsmin. a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart.

Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden. Gutachten, erstattet der Studiengesellschaft für den Finanzausgleich von **Johannes Popitz**. Berlin 1932. Verlag Otto Liebmann. Preis kart. 9,75 ℳ.

Eine Besprechung dieses hervorragenden, weit über das scheinbar eng umrissene Thema hinaus bedeutsamen, die gewichtigsten Lebensinteressen von Staat und Wirtschaft berührenden Werkes wird später erfolgen.

D. S.

Rechtsprechung.

A. Ordentliche Gerichte.

Reichsgericht.

a) Zivilsachen.

Berichtet von den Rechtsanwälten beim Reichsgericht Justizrat Dr. Kaiser, Justizrat Dr. Kurlbaum, Justizrat Dr. Schrömbgens und Huber.

[** Abdruck in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts. — † Anmerkung.]

1. **Die Befreiungsvorschrift der TarSt. 7 Abs. 9 Nr. 3 PrStempStG., nach der Kauf- und Lieferungsverträge über Mengen von Sachen oder Waren stempelfrei sind, sofern die Sachen oder Waren im Inland im Betrieb eines der Vertragschließenden erzeugt oder hergestellt wurden, findet keine Anwendung, wenn Überbauten an der Baustelle zusammengefügt und danach im ganzen in den Boden eingefügt werden. Die mit dem Grund und Boden verbundenen Überbauten sind nicht als Menge einzelner Sachen, sondern als Sachgesamtheit anzusehen.**

Das BG. hält die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift der TarSt. 7 Abs. 9 Nr. 3 StempStG. deshalb für nicht gegeben, weil nach dem Vertrage nicht die zur Herstellung des Überbaues erforderlichen Eisenteile einzeln mit dem Grund und Boden in dauernde Verbindung gebracht werden sollten, sondern die vorher aus ihnen herzustellenden Sacheinheiten der Überbauten. Die Rev. greift diese Auffassung deshalb an, weil sie den einheitlichen Vorgang der Montierung der einzelnen Teile, durch den ihre dauernde Verbindung mit dem Grund und Boden habe hergestellt werden sollen, rechtsirrigerweise in die zwei Vorgänge der Zusammenfügung auf dem neben der Brücke zu errichtenden Montierungsgerüst und der Verschiebung von diesem auf die Brückenpfeiler zerreiße und es für die Anwendung der Befreiungsvorschrift nur auf den Zustand vor Beginn des einheitlichen Vorgangs ankomme.

Die dem BU. zugrunde liegende Auslegung der Befreiungsvorschrift entspricht indessen der vom erk. Sen. am 14. Mai 1915 (RG. 63/15 VII) erlassenen Entsch., nach der „die dauernde Verbindung mit dem Grund und Boden“ i. S. der der gegenwärtigen TarSt. 21 Abs. 2 entsprechenden TarSt. 75 Abs. 2 PrStempStG. von 1909, wenn Überbauten an der Baustelle zusammengefügt und danach im ganzen in den Boden eingefügt werden, erst durch die Einfügung des fertigen Überbaus hergestellt wird und die Befreiungsvorschrift nicht aus dem Grunde als anwendbar erachtet werden kann, weil die Bestandteile der Überbauten bis zu ihrer Zusammenfügung eine Menge von Eisenteilen dargestellt hatten. Es besteht kein Grund, von dieser Abgrenzung der gesetzlichen Begriffe „Menge und Sachen“ und „Verbindung“ abzugehen, die schon vor jener Entsch. im Schrifttum und in der Praxis herrschte (s. Hummel-Specht, Bem. 12 zu TarSt. 75 des Ges. von 1895 und den dort angeführten Erlaß des FinMin. v. 27. Jan. 1903; Heinitz, 3. Aufl., Bem. 7 zu derselben TarSt. des Ges. von 1909), die seitdem im Schrifttum nicht angefochten worden ist und die auch die stillschweigende Billigung des Gesetzgebers insofern gefunden hat, als er sich bei den in den Jahren 1909 und 1924 vorgenommenen Gesetzesänderungen nicht veranlaßt gesehen hat, sie durch eine veränderte Fassung der maßgebenden Vorschriften auszuschließen. Diese Auslegung wird auch sowohl dem Wortlaut als dem Grunde jener Vorschriften gerecht. Die angelieferten Werkstücke verloren durch ihre Zusammenfügung zu den zwei Überbauten ihre Eigenschaft als einzelne bewegliche Sachen und wurden Bestandteile jener zwei neuen, zusammengesetzten, aber einheitlichen Sachen; sie konnten also während der Dauer des Zustandes dieser Verbindung nicht mehr als selbständige Sachen, infolgedessen auch nicht als eine Menge von Sachen angesprochen werden. Der Grund der in TarSt. 21 Abs. 2 getroffenen Unterscheidung ist, wie Heinitz, 3. Aufl., in seiner Bem. 4 zu TarSt. 75 des Ges. von 1909 ausführt, darin zu erblicken, daß, da Werkverdingungen über Herstellung beweglicher Sachen als Verträge über Lieferung solcher Sachen versteuert werden, es folgerecht und nicht unbillig erschien, Werkverträge über unbewegliche Sachen bis zu dem Zeitpunkte gleich Lieferungsverträgen zu behandeln, mit welchem die zu dem Werke erforderlichen, von dem Unternehmer zu beschaffenden beweglichen Gegenstände mit dem Grund und Boden in dauernde Verbindung gebracht werden. Diesem Grunde der Vorschrift entspricht es, wenn für die Frage, ob die Voraussetzungen zur Befreiung vom Liefe-

rungsstempel vorliegen, gleichfalls auf den Zeitpunkt der Herstellung einer dauernden Verbindung mit dem Grundstück abgestellt wird.

Auch soweit es sich bei der von der Rev. angeregten Frage nicht um die Auslegung des Ges., sondern des Vertrags handelt, ist das BU. nicht zu beanstanden. Die Fassung des Vertrags läßt die Auslegung, daß die Kl. nicht die einzelnen Eisenteile, sondern erst die aus ihnen herzustellenden Überbauten als Ganzes einzufügen hatte, nicht nur zu, sondern die im Preisverzeichnisse vorgenommene Teilung der Leistungen einerseits in Bearbeitung, Lieferung und Montierung, andererseits Verschieben in die endgültige Lage läßt diese Zerlegung der Vorgänge durchaus als die dem Willen der Vertragschließenden entsprechende erscheinen.

(U. v. 5. Mai 1931; 337/30 VII. — Kassel.) [Ku.]
<= RG. 132, 346.>

2. TarSt. 19 LStempStG. **Die Zustimmung des Bankkunden zur Hinterlegung seiner bei der Bank deponierten Wertpapiere im Sammeldepot einer anderen Bank ist keine Vollmacht, sondern nur eine stempelfreie Einwilligung.†)**

Die Filiale der Kl. in S. ließ sich am 6. Jan. 1930 mit Bezug auf 700 *RM* Essener Steinkohlenaktien, die bei ihr hinterlegt worden waren, von dem Kunden schriftlich „ermächtigen, die Wertpapiere in Sammeldepots bei der Bank des Berliner Kassenvereins oder bei einem diesem entsprechenden provinziellen Kassenverein verwahren zu lassen, so daß sie berechtigt sei, an Stelle der eingelieferten Nummern andere Nummern zurückzugeben"; dabei war bestimmt, daß „das Eigentum des Kunden in der Form von Miteigentum am Sammeldepot erhalten bleiben" sollte. Für diese Urkunde erhob das FinA. des Bekl. zu S. auf Grund der TarSt. 19 des PrStempStG. einen Stempel von 1,50 *RM*, indem es eine Vollmacht von unbestimmtem Werte annahm. Die Kl. zahlte unter Vorbehalt und erhob demnächst Klage auf Rückzahlung, weil keine Vollmacht vorliege. Der Bekl. erkannte den Anspruch in Höhe von 0,50 *RM* an, indem er der Berechnung des Stempels, berichtigend, den Kurswert der Aktien am Tage der Ausstellung der Urkunde zugrunde legte, aber bei der Auffassung, daß die Urkunde eine Vollmacht und nicht eine bloße Einwilligung oder Ermächtigung enthalte, beharrte. Das LG. sprach die Klage zu; die SprungRev. des Bekl. ist zurückgewiesen.

Das LG. ist der Ansicht, daß die umstrittene Urkunde nicht eine Vollmacht zur Vornahme eines Rechtsgeschäfts im Namen des Kunden, sondern eine Einwilligung zu einem Handeln im eigenen Namen der Kl. enthalte. Dies ergebe sich aus dem Wortlaute, der lediglich auf die Heranziehung des Kassenvereins als Gehilfe der Kl. zur Verwahrung hinweise, sowie aus der allgemein bekannten Tatsache, daß ein solcher Verein nur mit Banken, nicht mit deren Depotkunden abschließe.

Die Rev. greift diese Ausführungen deshalb an, weil der Inhalt der Urkunde die Kl. nicht auf Handeln in eigenem Namen beschränke und es für die Anwendung der stempelrechtlichen Vorschriften belanglos sei, in welcher Weise von der Urkunde Gebrauch gemacht werde. Die Auslegung des BG. ist angesichts des typischen Charakters der Urkunde und des das ganze Reichsgebiet umspannenden Geschäftsbetriebes der das Urkundenmuster benutzenden Kl. vom RevG. frei nachzuprüfen, sie muß aber als zutreffend erachtet werden. Die Heranziehung eines gerichtsbekannten allgemeinen Geschäftsgebrauchs zur Auslegung des Inhalts einer Urkunde verstößt nicht gegen den § 3 PrStempStG. Zudem ergibt aber der Wortlaut der Urkunde selbst, daß die Hinterlegung beim Kassenverein, zu der sich die Kl. ermächtigen läßt, in einem Sammeldepot unter Umwandlung des Alleineigentums des Kunden an seinen Stücken in ein Miteigentum an allen in diesem Depot befindlichen gleichartigen Papieren erfolgen soll. Eine Hinterlegung dieser Art läßt sich nun aufs einfachste bewirken, wenn die Bank die Papiere ihrer Kunden unter Vornahme gehöriger Buchungen auf deren Stückekonten in eigenem Namen hinterlegt, zumal da die Rechte der Miteigentümer an dem so gebildeten Sammeldepot durch die Vorschrift im § 7a des Ges. v. 5. Juli 1896 (RGBl. 183) und 21. Nov. 1923 (RGBl. II, 1109) gewahrt sind. Sie wäre dagegen, wenn überhaupt, so doch nur unter großen und nutzlosen Weitläufigkeiten zu vollziehen, wenn die Bank dabei im Namen der einzelnen Kunden aufträte. Zu welchem Zwecke die Bank etwa im Namen der einzelnen Kunden, ohne sie mit Namen zu bezeichnen, den Abschluß vornehmen sollte, ist nicht abzusehen; die Zulässigkeit und Gültigkeit einer solchen Art des Handelns in fremdem Namen zudem mindestens zweifelhaft. Die „Ermächtigung" muß deshalb als Einwilligung zu einer Verfügung der Bank über das Eigentum des Kunden, nicht als Vollmacht zu einer in seinem Namen abzugebenden Erklärung aufgefaßt werden.

(U. v. 17. März 1931; 247/30 VII. — Münster.)

****3.** TarSt. 73 Abs. 1 LStempStG. **Die dem Wortlaut nach eine Vollmacht enthaltende Anmeldung einer Prokuraerteilung zum Handelsregister wird als Vollmachtsurkunde verstempelt.†)**

Die klagende Firma hatte am 2. April 1924 an das AG. folgende notariell beglaubigte Erklärung gerichtet: „Zur Eintragung in das Handelsregister melden wir folgendes an: Den Handlungsgehilfen Jakob H. und Ernst Wilhelm S., beide in L. wohnhaft, erteilen wir für unsere unter der Firma Gebr. N. in L. betriebene OHG. derart Gesamtprokura, daß beide gemeinschaftlich oder einer von ihnen mit einem anderen Prokuristen oder einem allein zur Vertretung der Gesellschaft berechtigten Gesellschafter zur Vertretung der Firma Gebr. N. befugt sind."

In Anwendung des PrStempStG. i. d. Fass. v. 16. März 1924 (PrGS. 139) verlangt der Bekl. für jene Eingabe die nachträgliche Entrichtung eines Stempels von 1145 *RM*. Er sieht darin die Erteilung zweier Vollmachten zur Vornahme

---

Zu 2. I. Bei der Girosammelverwahrung ist die Effektengirobank unmittelbarer Verwahrer der nach Effektengattungen sammelverwahrten Bestände. Der Bankdepotkunde steht mit der Effektengirobank nicht direkt in Geschäftsverbindung, sondern nur durch Vermittlung seiner Bank, die ihrerseits Depotkunde der Effektengirobank ist. Die Banken sind also auf Grund der sog. Sammeldepotermächtigung nicht Bevollmächtigte der Depotkunden i. S. der Landesstempelgesetze, sondern Hinterleger im eigenen Namen.

II. Die Banken verbuchen die Papiere — richtiger die Anteile — ihrer Sammeldepotkundschaft nicht, wie das RG. annimmt, auf Stückekonto, sondern auf Depotkonto (Girosammeldepotkonto). Stückekonto ist der kaufmännische Fachausdruck für buchmäßige Feststellung einer Wertpapiergattungsschuld. „Erkennen auf Stückekonto" soll zum Ausdruck bringen, daß die Bank dem Depotkunden die gutgeschriebene Effektensumme persönlich schuldet, sei es aus Darlehn, unregelmäßiger Verwahrung oder aus einem Wertpapieranschaffungsgeschäft. Depotkonto ist im Gegensatz hierzu der kaufmännische Fachausdruck für buchmäßige Feststellung des dinglichen Rechts des Depotkunden (Eigentum, Miteigentum). „Erkennen auf Depotkonto" und „Erkennen auf Girosammeldepotkonto" soll zum Ausdruck bringen, daß die Bank hinterlegte Wertpapiere dem Depotkunden als fremdes Eigentum verwahrt.

III. Der vom RG. beurteilte Tatbestand betrifft hinterlegte Wertpapiere. Das Konkursvorrecht aus § 7a DepotG. steht nach geltendem Recht dem Hinterleger nicht zur Seite, sondern nur dem Kommittenten. Das hat das RG. übersehen.

RA. Dr. Georg Opitz, Berlin.

Zu 3. Der Entsch. des RG. ist zuzustimmen. Das RG. sagt mit Recht, daß bei der Entsch. von dem § 3 Abs. 1 StempStG. auszugehen ist. Damit ist eigentlich das Urt. schon gegeben, denn der Inhalt der fragl. Urkunde ist die Erteilung einer Vollmacht. Unrichtig ist, wenn das BG. sagt, es sei nicht ausgeschlossen, daß eine Anmeldung zum Handelsregister auch eine Vollmachtserteilung enthalte; dies müsse aber aus der Form und dem Inhalte der Anmeldung zweifelfrei hervorgehen. Dabei ist nicht beachtet, daß eine Prokura sehr wohl in der Weise erteilt werden kann, daß ohne zuvorige Erklärung gegenüber dem zu Bevollmächtigenden die Anmeldung zum Handelsregister erfolgt (s. dazu Herbert Meyer: ZHR. 81, 372).

Im übrigen sei hier darauf aufmerksam gemacht, daß die Ausführungen bei Becher, Kostenbuch für die freiwillige Gerichtsbarkeit, Bd. I, 1928, zu Nr. 28 Ziff. 3 unklar sind. Es heißt dort, daß die Urkunde, in der eine Prokura erteilt werde, stempelpflichtig sei, dagegen die Anmeldung zum Handelsregister stempelfrei sei. Er fährt dann fort: „Wird also, was die Regel ist, eine Urkunde über die Prokurabestellung nicht ausgestellt, so kommt eine Stempelpflicht nicht in Betracht." Wie das obige Urt. zeigt, kann auch bei bloßer Anmeldung zum Handelsregister sehr wohl eine Stempelpflicht in Frage kommen.

RA. Prof. Dr. Hallermann, Münster i. W.

aller oder gewisser Gattungen von Geschäften für den Vollmachtgeber (Generalvollmachten), wie sie die TarSt. 73 Abs. 1 a. a. O. besonders vorsieht, und berechnet danach unter Anwendung des Steuersatzes von $^{2}/_{10}$% und Zugrundelegung eines Geschäftsvermögens der Kl. von 1144309 RM einen Stempelbetrag von 2×2288,60 RM = 4577,20 RM, den er aber gemäß der Vorschrift im Abs. 2 der TarSt. 73 auf ein Viertel (= abgerundet 2×572,50 RM) ermäßigt.

Die Kl. beantragt die Feststellung, daß sie nicht verpflichtet sei, den Fehlstempel von 1145 RM zu zahlen.

Das BG. hat dies festgestellt, das RG. hat aufgehoben.

Der BerR. gelangt zur Verneinung der Stempelpflichtigkeit der Urkunde v. 2. April 1924 auf Grund folgender Erwägungen: Hätte die Urkunde nur gelautet: „Wir erteilen ... Prokura", so wäre zweifellos der Vollmachtstempel fällig geworden. Allein diese Worte enthielten nur einen Teil der Urkunde; zu ihr gehörten außerdem die Überschrift: „An das Amtsgericht L." sowie der erste Absatz: „Zur Eintragung in das Handelsregister melden wir folgendes an." Daraus ergebe sich, daß mit der Urkunde in erster Linie die Eintragung der Prokura ins Handelsregister bezweckt gewesen sei. Zwar sei es nicht ausgeschlossen, daß eine Anmeldung zum Handelsregister auch eine Vollmachtserteilung enthalte; dies müsse aber aus der Form und dem Inhalt der Anmeldung zweifelfrei hervorgehen. Der Zweck einer Vollmacht sei, den Bevollmächtigten zu legitimieren, dieser Zweck sei aber aus der vorliegenden Anmeldung nicht ersichtlich. Abgesehen davon, daß sie überhaupt nicht für den Bevollmächtigten oder zur Kenntnisnahme für dessen etwaige Erklärungsgegner, sondern nur zur Einverleibung in die Handelsregisterakten bestimmt sei, würde sie ihrem Inhalt nach auch gar nicht geeignet sein, als Vollmacht zu dienen. Dem Bevollmächtigten, der sie etwa zu seiner Legitimation vorweisen würde, könnte mit Recht entgegengehalten werden, es werde durch sie höchstens das Bestehen der Vollmacht zur Zeit der Anmeldung beim Handelsregister, nicht aber ihr Weiterbestehen erwiesen. Die Fiktion des § 172 BGB. könne der Bevollmächtigte nicht für sich in Anspruch nehmen. Die wörtliche Fassung des Schriftstücks könne an dem Ergebnis nichts ändern. Die Entsch. des Rechtsstreits könne nicht von einer grammatikalischen Unterscheidung abhängig gemacht werden, deren Bedeutung der Kl. nicht bekannt gewesen sei, und die sie nicht gewollt habe. Sowohl Form und Inhalt der Urkunde wie auch die überwiegende Gepflogenheit in Handelskreisen sprächen dafür, daß die Anmeldung lediglich der Niederschlag einer bereits erfolgten mündlichen Bevollmächtigung gewesen sei. In den weniger häufigen Fällen, wo eine Firma die Bevollmächtigung eines Prokuristen schriftlich erteile oder bestätige, geschehe dies in Form einer an den Prokuristen selbst oder an die Geschäftsfreunde der Firma gerichteten Mitteilung. Aus diesen Gründen könne nicht festgestellt werden, daß die Kl. mit der Urkunde eine Prokuraerteilung bezweckt habe, und es lasse sich auch nicht feststellen, daß diese nach Form und Inhalt als eine solche angesehen werden müsse.

Diese Darlegungen sind, wie die Rev. mit Recht geltend macht, nach mehrfacher Richtung hin von Rechtsirrtum beeinflußt. Zunächst hat der BerR. den allgemeinen Grundsatz des § 3 Abs. 1 StempStG. nicht hinreichend beachtet, demzufolge die Stempelpflichtigkeit einer Urkunde sich nach ihrem Inhalte richtet, einen Grundsatz, den das RG. stets in dem Sinne aufgefaßt hat, daß die Stempelpflichtigkeit nur nach dem Inhalte der Urkunde zu beurteilen ist. Wie der erk. Sen. u. a. in RG. 117, 91/92 [1]) sowie 399 [2]) dargelegt hat, dürfen bei der Entsch. über die Stempelpflichtigkeit solche Umstände, die aus der Urkunde nicht zu ersehen sind, nur dann herangezogen werden, wenn im Gesetz derartige Ausnahmen ausdrücklich zugelassen sind. Von zugelassenen Ausnahmen kann hier keine Rede sein. Ausgangspunkt für die Untersuchung der Stempelpflichtigkeit des Schriftstücks v. 2. April 1924 kann daher nur sein Wortlaut sein. Dieser besagt mit vollkommener Deutlichkeit, daß die klagende Firma damit ihren Handlungsgehilfen H. und S. Prokura erteile. Demnach bringt es der Grundsatz der reinen Urkundenverstempelung ohne weiteres mit sich, daß jenes Schriftstück dem Vollmachtstempel nach TarSt. 73 (Gesetzesfassung v. 16. März 1924) unterliegt. Irgendwelcher Feststellung in der Richtung des mit der Urkunde verfolgten Zweckes — wie sie der Vorderrichter für notwendig zu halten scheint — bedarf es nicht.

In zulässiger Weise verfährt allerdings der BerR., indem er bei der Beurteilung der Urkunde auch auf deren einleitende Worte sein Augenmerk richtet. Daraus entnimmt er jedoch nur, daß „mit der Urkunde in erster Linie die Eintragung der Prokura in das Handelsregister bezweckt" gewesen sei, und er räumt selbst ein, daß sie daneben noch eine Vollmachtserteilung enthalten könne. Die letztere Auffassung ist unzweifelhaft richtig und wird auch im Schrifttum gebilligt (vgl. Loeck-Eiffler, Komm. z. PrStempStG., 10. Aufl., Anm. 12 Abs. 1 a. E. zu TarSt. 19, S. 289; Koenige-Teichmann-Köhler, Komm. z. HGB., 2. Aufl., Anm. 3 a. E. zu § 48, S. 113, und Anm. Abs. 3 zu § 53, S. 119). Wenn das BG. aber meint, das streitige Schriftstück könne nach Form und Inhalt nicht als Vollmachtsurkunde angesehen werden, so ist eine solche Auslegung als unmöglich zu erachten. Der Wortlaut ist so klar, daß er einer Auslegung schlechthin unzugänglich ist, und kann nicht anders aufgefaßt werden als dahin, daß die Kl. erklärt hat, sie erteile damit den beiden genannten Handlungsgehilfen Prokura.

Der BerR. ist auch von rechtsirrigen Vorstellungen beeinflußt, wenn er meint, die Urkunde würde ihrem Inhalt nach gar nicht geeignet sein, als Vollmacht zu dienen, weil sie höchstens das Bestehen der Vollmacht zur Zeit der Anmeldung beim Handelsregister, nicht aber ihr Weiterbestehen erweisen würde. Hierbei ist unbeachtet gelassen, daß nach § 10 HGB. das Registergericht die Eintragung der Prokura ins Handelsregister zu veröffentlichen hatte und daß gemäß § 15 Abs. 2 das. jeder Dritte die eingetragene und bekanntgemachte Tatsache dieser Prokuraerteilung gegen sich gelten lassen mußte, es sei denn, daß er sie weder kannte noch kennen mußte. Diese Ausnahme kommt hier nicht in Betracht. Vielmehr greift § 171 Abs. 1 BGB. ein, wonach die durch öffentliche Bekanntmachung kundgegebene Bevollmächtigung die Wirkung hat, daß der Bevollmächtigte jedem Dritten gegenüber zur Vertretung befugt ist (vgl. Staub-Bondi, Komm. z. HGB., 12. u. 13. Aufl., Anm. 8 zu § 48, Bd. 1 S. 290; Koenige-Teichmann-Köhler a. a. O.). Nach § 171 Abs. 2 BGB. bleibt diese Vertretungsmacht bestehen, bis die Kundgebung in derselben Weise widerrufen wird, wie sie erfolgt ist; somit kann keine Rede davon sein, daß sie — wie der Vorderrichter meint — nur für den Zeitpunkt der Anmeldung beim Handelsregister Wirkungen äußern könnte. Der vom BG. herangezogene § 172 BGB. ist hier überhaupt nicht von Belang. Das Bedenken endlich, daß die Urkunde vom 2. April 1924 nicht für die Bevollmächtigten oder zur Kenntnisnahme für ihre etwaigen Erklärungsgegner, sondern nur zur Einverleibung in die Handelsregisterakten bestimmt gewesen sei, erledigt sich mit der Erwägung, daß eine Aushändigung der Vollmachtsurkunde an den Bevollmächtigten oder gar ein Gebrauchmachen von ihr nicht Voraussetzung der Erhebung des Vollmachtstempels ist. Nach § 3 Abs. 2 StempStG. gilt vielmehr der — hier von keiner Ausnahme durchbrochene — Grundsatz, daß die etwa unterbliebene Ausführung des Geschäfts für die Stempelpflichtigkeit der Urkunde ohne Bedeutung ist. Übrigens ersetzt ein die Prokuraerteilung betreffender Auszug aus dem Handelsregister ohne weiteres die förmliche Vollmachtsurkunde (vgl. Staub-Bondi a. a. O. Anm. 7 a. E. zu § 48 HGB., Bd. 1 S. 290; Düringer-Hachenburg-Hoeniger, HGB., 3. Aufl., Anm. 34 Satz 5 der Vorbem. vor § 48, Bd. 1 S. 471).

Nach alledem ist die Stempelpflichtigkeit der streitigen Urkunde gemäß Abs. 1 (i. Verb. m. Abs. 2) der TarSt. 73 StempStG. (Fass. v. 16. März 1924) zu bejahen. Der Fall der sog. Vollmachtgeständnisurkunde, wie sie Abs. 5 der TarSt. im Auge hat, liegt nicht vor, denn das Schriftstück enthält keine Erklärung der Kl., daß sie bereits vor seiner Abfassung den darin genannten Handlungsgehilfen Prokura erteilt habe. Wenn der BerR. die Urkunde als den Niederschlag einer bereits erfolgten mündlichen Bevollmächtigung ansehen will, so bietet ihr maßgebender Inhalt dafür keine Unterlage, und das Auslegungsergebnis des BG. muß auch hier als unmöglich bezeichnet werden.

(U. v. 22. Sept. 1931; 506/30 VII. — Hamm.) [Ku.]

<= RG. 133, 229.>

[1]) JW. 1927, 2129. [2]) JW. 1927, 2424.

4. **Für Kirchensteuerforderungen älteren Rechtes ist in Preußen der Rechtsweg zulässig; das gilt auch, wenn die Steuer zur Deckung von Bauausgaben erhoben wird.†)**

Die Kl. hält den Bekl. mit Rücksicht darauf, daß er im Gemeindebezirk und Kirchspiel G. Förstereidienstgebäude nebst Dienstländereien besitzt, für verpflichtet, zu ihren Ausgaben für kirchliche Bauten und Reparaturen Beiträge zu leisten. Für 1927 hat sie ihn durch Kirchensteuerzettel zur Zahlung von 1,91 ℳ (15% der Grundvermögensteuer) aufgefordert; der Bekl. hat die Zahlung abgelehnt. Die auf Zahlung von 1,91 ℳ gerichtete Klage ist in beiden Vorinstanzen wegen Unzulässigkeit des Rechtsweges abgewiesen worden.

Der Bekl. hält den ordentlichen Rechtsweg für ausgeschlossen, weil die Forderung der Kl. eine Steuerforderung sei. Hilfsweise meint er, daß es sich um einen Streit über die kirchliche Baulast handle, der nach Art. 17 StaatsG. betr. die Kirchenverfassung der evangelischen Landeskirchen v. 8. April 1924 (PrGS. 221) im Verwaltungsstreitverfahren zum Austrag zu bringen sei.

Das BG. spricht der eingeklagten Forderung die Eigenschaft einer Kirchensteuerforderung im Hinblick auf die Klagebegründung ab. Die Rechtslage ist folgende:

Durch die Bestimmungen der Art. 7 Abs. 2, 19 Nr. 6 StaatsG. v. 8. April 1924 sind die bisherigen Vorschriften über die staatliche Mitwirkung im kirchlichen Steuerwesen und über die Voraussetzungen der Kirchensteuerpflicht aufrechterhalten worden (das StaatsG. zur Änderung des Kirchensteuerrechtes v. 3. Mai 1929 [GS. 35] kommt für die aus dem Jahre 1927 stammende Klageforderung nicht in Betracht). Nach Art. IV § 7 des hiernach maßgebenden StaatsG. v. 22. März 1906 betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden der evangelischen Kirchen der Konsistorialbezirke Kassel usw. (GS. 46) findet der ordentliche Rechtsweg gegen die Heranziehung zu einer gemäß Art. I genehmigten Kirchensteuer nur in den Fällen der §§ 9 und 10 Ges. wegen Erweiterung des Rechtsweges v. 24. Mai 1861 statt. Diese Vorschrift bezieht sich also auf den in Art. I behandelten Fall der Erhebung einer nach dem Maßstab staatlich veranlagter Steuern festgesetzten Kirchensteuer i. S. des KirchG. v. 10. März 1906 betr. Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden usw. im Bezirk des Konsistoriums zu Kassel (kirchl. Abt. S. 17), setzt mithin eine Kirchensteuer voraus, die lediglich den „Evangelischen, die im Bezirk der Kirchengemeinde einen Wohnsitz haben" (§ 2 KirchG.), also den (physischen) Mitgliedern der Kirchengemeinde auferlegt sind. Handelte es sich hier um eine solche Kirchensteuer, so würde der ordentliche Rechtsweg nach Art. IV § 7 StaatsG. v. 22. März 1906 ausgeschlossen sein, da die Voraussetzungen der §§ 9 und 10 Ges. v. 24. Mai 1861, soviel ersichtlich, nicht gegeben sind. Es steht aber eine Kirchensteuer besonderer Art in Frage, auf die Art. IV § 7 a. a. O. keine Anwendung findet.

Nach § 8 KirchG. v. 10. März 1906 bleiben die auf speziellen Rechtstiteln beruhenden Verpflichtungen zur Leistung von Kirchensteuern (oder Befreiungen von solchen) unberührt, und nach § 30 bleiben die Kirchengemeinden befugt, auf Grund zu Recht bestehender älterer, von den Vorschriften dieses Kirchengesetzes abweichender Ordnungen Kirchensteuern umzulegen. Um eine solche Kirchensteuer älterer Ordnung handelt es sich hier. Die Klageforderung wird auf das Konsistorialausschreiben und Regulativ v. 28. Febr. 1766 und dem Gemeinderatsbeschluß v. 8. Jan. 1773 gestützt, wonach Ausmärker (Forensen, und zwar auch juristischer Personen, insbes. der Staat), die mit Haus und Hof in einem Kirchspiel angesessen sind, nach Maßgabe der Gebäude- und Grundsteuer zu den kirchlichen Baulasten beizutragen haben (Neue Sammlung der Landesordnungen usw. für Kurhessen Bd. 3 S. 175, 357). Da die Beschränkung der Steuerpflicht auf die Parochialangehörigen in der Presbyterial- und SynodalO. für die evangelischen Kirchengemeinschaften im Bezirk des Konsistoriums zu Kassel v. 16. Dez. 1885 (GS. 1886, 1) und in der Kirchenverfassung (StaatsG. v. 19. März 1886 [GS. 79]) nicht zweifelsfrei Ausdruck gefunden hatte, erklärten Verwaltungspraxis und Rechtsprechung ihre Vorschriften nur für die neuen kirchlichen Bedürfnisse für maßgebend, dagegen für die älteren, namentlich die Baubedürfnisse, den Rückgriff auf das ältere Recht und damit auch die Heranziehung von Forensen und (konfessionslosen) juristischen Personen für statthaft (Giese, Deutsches Kirchensteuerrecht 1910, § 17 S. 109). Indem die Kl. die Beitragspflicht des Bekl. auf diese Vorschriften stützt, macht sie eine Kirchensteuerforderung älterer Ordnung i. S. des § 30 KirchG. v. 10. März 1906 geltend. Auf solche Umlagen auf Grund älterer Steuerordnungen, wenn sie auch durch das erwähnte KirchG. für weiterhin zulässig erklärt werden, finden die im StaatsG. v. 22. März 1906 enthaltenen Vorschriften über die Vollstreckung im Verwaltungszwangsverfahren und die Zulässigkeit des ordentlichen Rechtsweges keine Anwendung. Steuerforderungen dieser Art können daher im Bezirk Kassel mangels der Vollstreckbarkeit im Verwaltungszwangsverfahren nur im ordentlichen Rechtswege von den Pflichtigen beigetrieben werden (Giese a. a. O. § 54; Schoen, Evang. Kirchenrecht, II § 97 unter B IX). Auf diesem Standpunkt steht auch die Ministerial-Ausführungsanweisung v. 24. März

---

Zu 4. Das vorstehende Urteil ist für die Praxis der Verwaltung zu begrüßen. Es kommt aus überzeugenden Gründen zu einem zweckmäßigen Ergebnis. Von besonderer Bedeutung ist dabei, daß das Urteil außer der Bejahung der Zulässigkeit des Rechtsweges für die Beitreibung der sog. „Kirchensteuer älterer Ordnung" auch noch mittelbar (inzidenter) darüber entscheidet, ob in Hessen-Kassel das Konsistorialausschreiben und Regulativ v. 28. Febr. 1766 und der Geheimeratsbeschluß v. 8. Jan. 1773 als gesetzliche Grundlage für die Erhebung von Kirchensteuern älterer Ordnung (allerdings nur für Bauzwecke) in Betracht kommen und ob derartige Kirchensteuern als öffentlich-rechtliche Verpflichtungen zur Aufbringung von Baukosten im Sinne des Art. 17 PrStaatsG. v. 8. April 1924 (GS. 221) anzusehen sind.

Den Gründen, aus denen das RG. die auch jetzt noch bestehende Gültigkeit des vorerwähnten Konsistorialausschreibens und des Geheimeratsbeschlusses folgert, kann man im vollen Umfange zustimmen. Zu der Ausführung, daß die Beschränkung der Kirchensteuerpflicht auf die Parochialzugehörigen in der Presbyterial- und Synodalordnung von 1885 nicht zweifelsfreien Ausdruck gefunden habe, sei noch ergänzend bemerkt, daß auch bereits früher das kurhess. Ges. v. 28. Okt. 1848 die kirchliche Beitragspflicht für Andersgläubige nur insoweit beseitigt hatte, als sie durch deren früher bestandene auf dem sog. Katholizitätsprinzip beruhende persönliche Kirchengemeindemitgliedschaft begründet war. Neben dem Katholizitätsprinzip war aber im Gebiete des gemeinen Rechts vielfach auch das auf kanonischem Recht beruhende Territorialitätsprinzip auf Grund partikularer Ordnungen beibehalten worden. Nach diesem hatte die Kirche die für die Befriedigung ihrer Bedürfnisse erforderlichen Mittel von dem ihr angewiesenen Bezirke (Sprengel) zu fordern, und der Kirchenverband erstreckte sich nicht nur auf die in ihm wohnenden Personen, sondern auch auf die Gesamtheit der in ihm liegenden Grundstücke (f. OLG. Kassel v. 22. Juni 1894 in Kulenkamp: Mitteilungen aus der Rechtspflege 3, 157 ff.). So ist es zu erklären, daß die mit Haus und Hof in einem Kirchspiel angesessenen Ausmärker ohne Rücksicht auf ihre Bekenntniszugehörigkeit „um des Besitzes der Güter willen", wie es in dem kurhess. Ministerialausschreiben v. 1. April 1835 heißt, zu Beiträgen für kirchliche Baukosten herangezogen werden.

Die Ausführungen des RG. darüber, daß die Schuld des Bekl. keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Aufbringung von Baukosten darstelle, folgt mit logischer Notwendigkeit aus dem festgestellten Charakter der Klageforderung als einer „Kirchensteuer älterer Ordnung". Zutreffend wird die vom BG. geäußerte Ansicht, daß durch die von der Kirchengemeinde vorgenommene Einziehung von Beiträgen wenigstens mittelbar eine Baulast des Fiskus herbeigeführt werde, widerlegt. Daß solche Kirchensteuern älterer Ordnung nicht den Charakter einer mittelbaren Baulast tragen, geht auch daraus hervor, daß sie ihrer rechtlichen Natur nach grundsätzlich nicht nur zur Aufbringung von Baukosten, sondern auch zur Bestreitung von anderen kirchlichen Bedürfnissen erhoben werden dürfen. Zufällig sind sie in Hessen-Kassel in ihrer Zweckbestimmung auf Baukosten beschränkt geblieben, weil andere kirchliche Bedürfnisse zur Zeit des Erlasses der oben genannten Gesetze nicht hervorgetreten sind oder aus anderen Mitteln, wie aus Erträgen der Vermögen von Pfründen oder Kirchenkästen befriedigt werden konnten. Jedoch können beispielsweise in Schleswig-Holstein und auch in Hannover Kirchensteuern älterer Ordnung (meist „Gemeindeumlagen älteren Rechts" genannt) für alle kirchlichen Bedürfnisse ohne Beschränkung auf Baukosten erhoben werden (f. § 42 Abs. 3 der VerwaltungsO. für die Kirchengemeinden Schleswig-Holsteins v. 11. Dez. 1929). Hieraus geht m. E. mit Deutlichkeit hervor, daß solche Kirchensteuern älterer Ordnung ihr eigenes rechtliches Gepräge haben und auch nicht mittelbar unter den Begriff „Baulasten" zu fassen sind.

Kirchenrat Dr. Endemann, Kassel.

1906 — unter I B 4 — zum StaatsG. v. 22. März 1906, was der Bekl. selbst in seinem Schreiben an die Kl. v. 8. Sept. 1928 (Bl. 6 der Akten) anerkannt hat (Kirchl. ABl. 1906 S. 61; Crisolli-Schultz, Die preuß. Kirchensteuergesetze (Brauchitsch) 1907 S. 311, 313).

Dieses Ergebnis steht im Einklang mit der ständigen Rspr. des RG., wonach für rechtliche, wenn auch im öffentlichen Recht begründete Ansprüche auf vermögenswerte Leistungen zu kirchlichen Zwecken der ordentliche Rechtsweg zugelassen ist, soweit nicht besondere landesgesetzliche Vorschriften entgegenstehen (vgl. insbes. RG. 111, 211 ff.[1])).

Im vorliegenden Fall hat das BG. keine abweichende Entsch. getroffen, an die das RevG. nach § 562 ZPO. gebunden wäre. Der bereits erwähnte Ausspruch, daß die Kl. „nach der Klagebegründung" keine Kirchensteuer fordere, kann mangels näherer Ausführungen nur dahin verstanden werden, daß es sich nicht um eine auf Grund der neueren Kirchensteuergesetze erhobene Kirchensteuer handle. Soweit diese Ansicht eine Auslegung nur im Konsistorialbezirk Kassel geltender, also nicht revisibler Gesetze enthält und für das RevG. maßgebend ist, stimmt sie mit obigen Darlegungen überein. Im übrigen, d. h. soweit das BG. die entscheidenden Rechtsfragen überhaupt nicht erörtert hat, ist das RevG. befugt, seinerseits auch irrevisible Rechtsnormen zur Anwendung zu bringen (vgl. § 565 Abs. 4 ZPO.; RG. 76, 116[2])) und auf dieser Grundlage auszusprechen, daß die Klageforderung als Kirchensteuerforderung besonderer Art anzusehen ist, deren Geltendmachung im ordentlichen Rechtswege zuzulassen ist.

Hiernach kann es sich nur noch fragen, ob an dem dargelegten Rechtszustande durch das StaatsG. betr. die Kirchenverfassungen der evangelischen Landeskirchen v. 8. April 1924 etwas geändert worden ist. Art. 17 behandelt im Abs. 1 zunächst den Fall, daß Streit entsteht über die Anordnung von Neu- und Reparaturbauten bei den der kirchlichen Baulast unterworfenen Baulichkeiten, über die öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zur Aufbringung der Baukosten sowie über die Verteilung derselben auf Kirchengemeinden, kirchliche Verbände und Drittverpflichtete. Der Streit soll vorläufig durch die Staatsbehörde entschieden werden, die auch über Notwendigkeit des Baues usw. vorab zu beschließen hat. Nach Abs. 2 findet gegen den Beschluß der Staatsbehörde Klage im Verwaltungsstreitverfahren statt. Abs. 3 bestimmt, daß auch im übrigen — d. h. auch wenn es sich nicht um Anfechtung eines Baubeschlusses handelt — Streitigkeiten der Beteiligten darüber, wem von ihnen die öffentlich-rechtliche Verbindlichkeit zum Bau oder zur Unterhaltung von Kirchengebäuden ganz oder teilweise obliegt, im Verwaltungsstreitverfahren auszutragen sind. Es ist zuzugeben, daß Abs. 3 alle Fälle von Streitigkeiten umfaßt, die schon in Abs. 1 erwähnt sind, daß also alle Streitigkeiten über die öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zur Aufbringung der Baukosten sowie über die Verteilung derselben auf Kirchengemeinden, kirchliche Verbände und Drittverpflichtete vor die Verwaltungsgerichte gehören. Unter Drittverpflichteten können aber nur solche Personen verstanden werden, denen neben der Kirchengemeinde oder einem kirchlichen Verbande oder anstatt ihrer die kirchliche Baulast auf Grund besonderen Rechtstitels unmittelbar obliegt. Denn die Vorschrift setzt einen Streit über die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur unmittelbaren Aufbringung der Baukosten voraus. Um einen solchen Streit handelte es sich hier nicht, da die Baulast als solche der klagenden Kirchengemeinde obliegt und die Parteien nur darüber streiten, ob die Kl. zur Deckung ihrer Bauausgaben eine besondere Kirchensteuer von juristischen Personen erheben konnte, die mit Haus und Hof im Kirchspiel angesessen sind. Das verkennt auch das BG. nicht. Es meint aber den Art. 17 ausdehnend dahin auslegen zu können, daß er auch die Fälle umfasse, in denen durch Einziehung von Beiträgen von seiten der Kirchengemeinde mittelbar eine Baulast herbeigeführt werde. Nach der Begründung des Entw., so wird ausgeführt, sollten durch die Vorschriften des Art. 17 die Nachteile beseitigt werden, die sich aus dem Mangel einer einheitlichen Zuständigkeit ergaben, da bisher teils nur der Verwaltungsweg, teils auch der Rechtsweg zulässig gewesen sei. Bei dieser Absicht des Gesetzes müsse angenommen werden, daß die Bestimmung des Art. 17, die bei rein wörtlicher Auslegung nur die unmittelbare Bauverpflichtung beträfen, einen allgemeinen Sinn haben müßten. Da in weitestgehendem Maße Streitigkeiten über Baukosten den Verwaltungsgerichten zugewiesen werden sollten, sei unter „Verteilung der Baukosten" auch die hier verlangte Verteilung zu verstehen.

Diese Auslegung kann nicht gebilligt werden. Die Materialien (Drucks. des Preuß. Landtags 1921/23 Nr. 7266 S. 23) geben keinen Anhalt dafür, daß durch Art. 17 die bestehenden Vorschriften über die Befugnis der Kirchengemeinden, die Baukosten auf die Kirchengemeindemitglieder oder sonstige Verpflichtete im Wege der Erhebung von Kirchensteuern umzulegen, irgendwie berührt werden sollten. Wie bereits erwähnt, sind die bisherigen staatlichen Vorschriften über die Voraussetzungen der Kirchensteuerpflicht und über die staatliche Mitwirkung im Kirchensteuerwesen ohne Einschränkung aufrechterhalten worden (Art. 7 Abs. 2, Art. 19 Nr. 6 des Ges. und Begr. S. 17—19 und 23). Es spricht also nichts dafür, daß im Falle einer Erhebung von Kirchensteuern nach einer älteren Ordnung die Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte zur Entscheidung von Streitigkeiten aufgehoben werden sollte. Wäre das die Absicht gewesen, so hätte man Kirchensteuerforderungen dieser Art ebenso wie die neuen Kirchensteuern mit der Vollstreckbarkeit im Verwaltungszwangsverfahren ausstatten müssen. Da dies nicht geschehen ist, können die Kirchengemeinden derartige Steuerforderungen von dem Verpflichteten nach wie vor nur im ordentlichen Rechtswege beitreiben.

(U. v. 23. April 1931; 384/30 IV. — Kassel.) [Ka.]

**5. § 13 GVG.; §§ 38, 49 PrEisenbG. v. 3. Nov. 1838; GewStVO. v. 23. Nov. 1923; § 4 Nr. 6 GewStG. v. 24. Juni 1891; § 28 Abs. 3 KommAbgG. v. 14. Juli 1893.

1. Eine Klage, durch die auf Grund obigen § 49 Entschädigung dafür verlangt wird, daß der beklagte preuß. Staat durch Gesetz die gewährte Befreiung von der Gewerbesteuer entzogen habe, betrifft nicht die Frage der Abgabenpflichtigkeit, liegt vielmehr auf bürgerlich-rechtlichem Gebiet, so daß der Rechtsweg für sie zulässig ist.

2. Als bürgerliche Rechtsstreitigkeit i. S. des § 13 GVG. ist das anzusehen, was nach der Rechtsauffassung zur Zeit des Erlasses des GVG. durch die ordentlichen Gerichte zu entscheiden war.

3. Dazu gehören Ansprüche aus obigem § 49.

4. Auch nach heutiger Rechtsauffassung ist der Anspruch auf Entschädigung wegen Entziehung eines Privilegs auch dann ein bürgerlich-rechtlicher, wenn das Privileg durch Gesetz entzogen wird.

5. Daß obiger § 49 ganz oder teilweise außer Kraft gesetzt werde, ist in keinem Gesetz bestimmt.

Die Kl. betreibt eine auf Grund des PrEisenbG. vom 3. Nov. 1838 genehmigte Eisenbahnlinie. Sie wurde i. J. 1924 erstmalig auf Grund der GewStVO. v. 23. Nov. 1923 zur Gewerbesteuer veranlagt und hatte in den Jahren 1924 bis 1928 an mehrere Gemeinden an Gewerbeertragssteuer, Lohnsummensteuer und Gewerbekapitalsteuer insgesamt 18 690,06 *RM* zu zahlen. Die Kl. hat den Gewerbesteuerausschuß, den Berufungsausschuß und schließlich das PrOVG. zur Entscheidung der Frage angerufen, ob sie gewerbesteuerpflichtig sei. Alle Instanzen haben die Gewerbesteuerpflicht der Kl. bejaht, das OVG. durch Urt. v. 8. Nov. 1927 mit der Begründung: Die Vorschrift des § 38 Abs. 2 EisenbG., die die Eisenbahngesellschaften von der Gewerbesteuerpflicht befreit habe, habe ihre Geltung durch die Vorschriften des § 4 Nr. 6 GewStG. v. 24. Juni 1891 (GS. 205) und des § 28 Abs. 3 KommAbgG. v. 14. Juli 1893 (GS. 250) verloren. Durch die Aufhebung dieser gesetzlichen Bestimmungen und durch die Nichtaufnahme der Eisenbahngesellschaften in

[1]) JW. 1925, 2436. [2]) JW. 1911, 547.

die Steuerbefreiungen der GewStVO. v. 23. Nov. 1923 sei die Steuerpflicht der Eisenbahngesellschaften eingeführt worden.

Die Kl. hat sich am 27. Febr. 1928 mit dem Antrage auf Erstattung gezahlter Gewerbesteuerbeträge an den preuß. Finanzminister gewandt, der die auf § 49 EisenbG. gestützten Ansprüche als einer gesetzlichen Grundlage entbehrend mit Schreiben v. 25. Juni 1928 abgelehnt hat. Mit der Klage begehrt die Kl. Zahlung einer angemessenen Entschädigung für die Belastung mit der Gewerbesteuer. Sie hat beantragt, den Bekl. zur Zahlung von 18 690,06 *RM* nebst Zinsen zu verurteilen. Sie meint, der Anspruch auf angemessene Entschädigung wegen der Entziehung ihres Gewerbesteuerprivilegs finde seine gesetzliche Grundlage in § 49 EisenbG. Entschädigungspflichtig sei der preuß. Staat als Gewährleister der Gewerbesteuerfreiheit, zumal er selbst durch seine Gesetzgebung dies Privileg beseitigt habe. Der Einwand der Unzulässigkeit des Rechtswegs ist verworfen.

Die Klage ist auf § 49 i. Verb. m. § 38 EisenbG. vom 3. Nov. 1838 und auf Art. 153 RVerf. gestützt. Sie verlangt die Zahlung der im gen. § 49 zugesagten angemessenen Entschädigung dafür, daß der beklagte preuß. Staat durch Gesetz der Kl. die ihr gewährte Befreiung von der Gewerbesteuer entzogen hat. Die Gründe, aus denen das BG. die Zulässigkeit des Rechtsweges für diesen Anspruch bejaht, gehen dahin: Als bürgerliche Rechtsstreitigkeiten i. S. des § 13 GVG. seien solche Streitigkeiten aufzufassen, die nicht Ansprüche zum Gegenstande hätten, welche sich auf ein durch die Unterwerfung unter eine öffentliche Gewalt ausgestaltetes Verhältnis gründeten. Zu den bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten in diesem Sinne gehöre auch der vorliegende Rechtsstreit. Der Gesetzgeber des Jahres 1838 habe sich, da abschließende Erfahrungen über die voraussichtliche Entwicklung des Eisenbahnwesens noch gefehlt hätten, das Recht vorbehalten, die gewährten Konzessionen zu ergänzen und zu ändern oder auch auf eine ganz neue Grundlage zu stellen. Andererseits aber habe dem Wunsch, den Bau von Eisenbahnen zu fördern, durch Rücksichtnahme auf die schon konzessionierten oder noch zu konzessionierenden Gesellschaften Rechnung getragen werden müssen. Deshalb habe der Staat ihnen in dem § 49 EisenbG. eine angemessene Entschädigung für den Fall zugesagt, daß neue Bestimmungen eine Beschränkung ihrer Einnahmen oder eine Vermehrung ihrer Ausgaben herbeiführen sollten. Die erteilte Konzession sei die Grundlage der Beziehungen zwischen dem Staat und der Gesellschaft gewesen. Der Staat habe seine obrigkeitliche öffentliche Gewalt der Gesellschaft gegenüber selbst eingeschränkt und durch das Geben der Konzession und das Festsetzen einer Entschädigungspflicht eine vertragsähnliche Beziehung geschaffen. Daher berühre der Entschädigungsanspruch aus § 49, wenn er auch auf Gesetz beruhe, doch nur den Rechtsstand der Konzessionsinhaber in vermögensrechtlicher Beziehung, nicht die allgemeinen Belange. Jedenfalls hätten die Klagen aus dem § 49 zur Zeit des Erlasses des GVG. als bürgerliche Rechtsstreitigkeiten gegolten, und das genüge, um ihnen den Rechtsweg zu öffnen. Die Kl. verneine nicht das Recht des Staates, Bestimmungen der Art, wie sie in der GewStVO. v. 23. Nov. 1923 erlassen worden sind, zu treffen, verlange deshalb auch nicht die Wiederherstellung der Gewerbesteuerfreiheit, sondern fordere nur die für den Fall ihrer Entziehung in § 49 angeordnete angemessene Entschädigung. Ob diese Entschädigung den bisher an Gewerbesteuer gezahlten und noch zu zahlenden Beträgen gleichzusetzen oder wie hoch sie sonst zu bemessen sei, müsse das Gericht demnächst entscheiden.

Die Rev. meint, schon daraus, daß die Kl. mit der Klage den gleichen Betrag verlange, den sie auf Grund der Veranlagung zur Gewerbesteuer habe zahlen müssen, ergebe sich, daß sie in Wirklichkeit nicht einen Anspruch aus dem § 49, der nur auf angemessene Entschädigung gehe, sondern schlechthin Erstattung der gezahlten Steuern, als Rückgängigmachung der Folgen ihrer Steuerveranlagung, d. i. eines Staatshoheitsaktes, fordere. Der Umstand, daß sie ihren Anspruch als einen solchen aus § 49 bezeichne, ändere daran nichts.

Die Rechtsbehelfe gegen die Heranziehung (Veranlagung) zur Gewerbesteuer sind in der GewStVO. v. 23. Nov. 1923 geregelt worden; die Anrufung des ordentlichen Richters ist darin nicht zugelassen worden. Das RG. hat in ständiger Rspr. daran festgehalten (RG. 60, 353; 67, 402; 99, 45; 103, 34; 107, 367), daß die Frage der Abgabenpflicht auch nicht dadurch zur Entscheidung im Rechtswege durch die ordentlichen Gerichte gebracht werden kann, daß der öffentlich-rechtliche Tatbestand zum Zwecke der gerichtlichen Verfolgung des Anspruchs lediglich durch Unterstellung unter privatrechtliche Gesichtspunkte wie den der Bereicherung, der unerlaubten Handlung od. dgl. in ein bürgerlich-rechtliches Gewand gekleidet wird. Danach wäre der Rechtsweg unzulässig, wenn wirklich die Klage — offen oder verschleiert — darauf abzielte, daß das Gericht durch seinen Spruch einen öffentlich-rechtlichen Staatsakt aufheben oder sonst irgendwie beseitigen solle. Darum handelt es sich aber im vorliegenden Rechtsstreit nicht. Die Klage verlangt nicht die Wiederherstellung der durch die GewStVO. beseitigten Befreiung von der Gewerbesteuer, sondern beruft sich gerade zur Begründung ihres Anspruchs darauf, daß diese Beseitigung der Gewerbesteuerfreiheit nach dem Urteil des OVG. v. 8. Nov. 1927, auf dessen Boden auch sie sich nunmehr stellt, rechtswirksam sei. Sie gründet ihren Anspruch nur darauf, daß ihr durch den § 49 EisenbG. in Verbindung mit der ihr erteilten Konzession für den nun eingetretenen Fall eine angemessene Entschädigung für den Verlust der Gewerbesteuerfreiheit zugesichert worden sei. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß die Kl. im vorliegenden Rechtsstreit von dem Bekl. als angemessene Entschädigung den gleichen Betrag fordert, den sie an Gewerbesteuern an die verschiedenen Gemeinden bisher hat zahlen müssen. Denn bei der Frage, ob eine so berechnete Entschädigung gefordert werden kann, handelt es sich nur um die Höhe der geforderten angemessenen Entschädigung. Die Frage, ob die Heranziehung der Kl. zur Gewerbesteuer, wie sie durch die GewStVO. angeordnet worden ist, einen Entschädigungsanspruch nach § 49 EisenbG. ausgelöst hat oder ob die VO. den bürgerlich-rechtlichen Anspruch auf Entschädigung durch Aufhebung des Gewerbesteuerprivilegs beseitigt hat, ist also keine Frage der Abgabenpflichtigkeit. Sie liegt auf bürgerlich-rechtlichem Gebiet. Auch wenn die Konzessionsverleihung selbst ein öffentlich-rechtlicher Akt war, so ist doch der darin begründete Anspruch auf eine angemessene Entschädigung aus § 49 EisenbG. ein subjektives Privatrecht. Für seine Verfolgung ist nach § 13 GVG. der Rechtsweg gegeben. Aber selbst wenn der Anspruch nach heutiger Auffassung als ein öffentlich-rechtlicher anzusehen wäre, würde das die Zulässigkeit des Rechtsweges nicht ausschließen. Denn wie das RG. in einem Urt. vom 12. März 1918 (RG. 92, 313) des näheren ausgeführt hat, hat der Gesetzgeber bei Erlaß des GVG. das, was damals als bürgerliche Rechtsstreitigkeit galt und deshalb dem ordentlichen Rechtswege unterstand, auch fernerhin als solche gelten lassen wollen, und ist als bürgerliche Rechtsstreitigkeit i. S. des § 13 GVG. das anzusehen, was nach der damaligen Rechtsauffassung durch die ordentlichen Gerichte zu entscheiden war. Daß in diesem Sinne auch der hier erhobene Klageanspruch ein bürgerlich-rechtlicher war, hat das BG. unter Bezugnahme auf die Rspr. des PrObTrib., das in einem Urt. v. 27. Jan. 1860 (Entsch. 42, 280) die Zulässigkeit des Rechtsweges für einen Anspruch aus § 49 EisenbG. überhaupt nicht in Zweifel zieht, zutreffend ausgeführt. Mit Recht hat aber auch das BG. angenommen, daß auch nach heutiger Rechtsauffassung der Anspruch auf Entschädigung wegen Entziehung eines Privilegs auch dann ein bürgerlich-rechtlicher Anspruch ist, wenn das Privileg durch Gesetz entzogen wird.

Die Rev. meint, der Versuch der Kl., den Anspruch auf Erstattung der Steuer als Entschädigungsforderung aus § 49 EisenbG. geltend zu machen, müsse schon daran scheitern, daß diese Vorschrift jedenfalls für die Geltendmachung eines auf eine Veranlagung zur Gewerbesteuer gestützten Entschädigungsanspruchs überhaupt nicht mehr in Geltung sei; denn der § 49 sei soweit durch die preuß. Gesetzgebung rechtswirksam außer Kraft gesetzt worden; und wenn der Anspruch durch die Gesetzgebung beseitigt worden sei, könne von der Zulässigkeit des Rechtsweges für einen auf § 49 gestützten Entschädigungsanspruch überhaupt nicht mehr die Rede sein. Daß der § 49 ganz oder teilweise außer Kraft gesetzt werde, ist jedoch in keinem Gesetz bestimmt worden. Im übrigen sind

die Fragen, ob die Bestimmung des § 49 im vorliegenden Fall einen Anspruch auf Entschädigung gewährt, und die Frage, ob diese Bestimmung etwa durch ein späteres Gesetz, insbes. durch die GewStVO. — wenn auch nicht ausdrücklich — außer Kraft gesetzt worden ist, nicht Fragen, von deren Beantwortung die Zulassung des Rechtsweges abhängt, sondern Fragen, deren Beantwortung nur für die demnächst von dem Gericht zu treffende sachliche Entscheidung über den erhobenen Entschädigungsanspruch von Bedeutung sein kann.

Die Rev. macht unter Darstellung der Entstehungsgeschichte der §§ 38 und 49 EisenbG. und unter Anführung der Entwicklung und Änderung dieser Vorschriften durch die preuß. Gesetzgebung Ausführungen darüber, daß die Belastung mit der sog. Eisenbahnabgabe der Beweggrund und die Voraussetzung für die in § 38 Abs. 2 gewährte und durch die späteren Gesetze aufrechterhaltene Gewerbesteuerfreiheit gewesen sei und daß deshalb die GewStVO. den § 38 Abs. 2 außer Kraft gesetzt habe, wenn er nicht schon durch das GewStG. von 1891 und das KommAbgG. von 1893 überholt gewesen sei; der Gesetzgeber v. J. 1923 habe durch ein und dasselbe Gesetz die Eisenbahnabgabe aufgehoben und die Gewerbesteuerpflicht eingeführt. Die Rev. meint, das sei von Bedeutung für die Frage der Geltung des § 49 und damit auch für die Frage der Zulässigkeit des Rechtsweges; da § 38 in vollem Umfang außer Kraft getreten sei, habe auch der § 49, der mit dem § 38 in engstem Zusammenhang stehe, seine Geltung verloren, soweit es sich in ihm um den Vorbehalt neuer gesetzlicher Bestimmungen in bezug auf die Gewerbesteuerfreiheit handle. Alle diese Ausführungen sind jedoch ohne Bedeutung für die Frage der Zulässigkeit des Rechtsweges. Auch wenn mit der Rev. anzunehmen ist, daß bei Erlaß der GewStVO. der Wille des preuß. Gesetzgebers dahin gegangen ist, mit Rücksicht auf die Aufhebung der Eisenbahnabgabe eine weitere Entschädigung für die Entziehung der Gewerbesteuerfreiheit gänzlich zu versagen, bleibt doch die vom Gericht zu entscheidende Frage, ob dieser Wille des preuß. Gesetzgebers in dem Gesetz hinreichend zum Ausdruck gekommen ist, und ob er imstande gewesen ist, der Kl. den auf § 49 gestützten Entschädigungsanspruch zu entziehen.

Endlich ist auch die Frage, ob überhaupt der § 49 EisenbG. in seinem Schlußsatz den Eisenbahngesellschaften für die dort vorgesehenen Fälle schon einen Anspruch auf eine angemessene Geldentschädigung gewährt hat oder ob, wie die Rev. ausführt, der Gesetzgeber sich damals nur vorbehalten hat, künftig eine Entschädigungspflicht zu begründen, eine Frage der sachlichen Entscheidung darüber, ob der erhobene Anspruch begründet ist. Für die Frage der Zulässigkeit des Rechtsweges ist sie ohne Bedeutung.

(U. v. 18. Okt. 1930; 189/30 IX. — Berlin.) [H.]
<= RG. 130, 314.>

6. §§ 607, 610 BGB. Deutsch-Schweiz. Hauptabkommen v. 6. Dez. 1920 (HA.); Zusatzabkommen v. 25. März 1923 (ZA.). Grundsätze für die Auslegung internationaler Abkommen. Welches Recht ist der Auslegung des Begriffes „Entstehung der Forderung im Art. 1 HA. zugrunde zu legen, deutsches oder schweizerisches?

Mit ihrem in der VerInst. gestellten Hauptantrag erstrebt die Kl. die Feststellung, daß ihre Hypothek am Grundstück des Bekl. eine Goldhypothek i. S. von Art. 1 HA. und Art. 2 ZA. ist. Gegen solche Feststellungsklagen bestehen grundsätzlich keine Bedenken (RGUrt. V 493/22 v. 9. Juni 1923 und V 295/24 v. 25. Febr. 1925).

In der Sache sind die Parteien darüber einig, daß die Hypothek der Kl. unter Art. 1 HA. fällt, wenn der Bekl. das gesicherte Darlehn vor dem 31. Juli 1914 empfangen hat. Sie streiten aber über den Termin der Auszahlung. (Folgen darüber weitere Ausführungen.)

Ist somit eine Feststellung des BG. dahin, daß die Kl. dem Bekl. das Darlehn erst nach dem 31. Juli 1914 ausgezahlt habe, bisher nicht einwandfrei getroffen und deshalb diese Erwägung nicht geeignet, die Abweisung der Klage zu stützen, muß vielmehr in dieser Instanz die Möglichkeit der Darlehnshingabe vor dem 31. Juli 1914 unterstellt werden, so ergab sich schon hieraus die Notwendigkeit, das BU. aufzuheben. Zu einer Endentscheidung ist die Sache jedoch noch nicht reif. Vielmehr bedarf es der Zurückverweisung des Rechtsstreits in die Vorinstanz. Diese hätte sich nur dann vermeiden lassen, wenn schon aus Rechtsgründen ohne Rücksicht auf die erwähnte Feststellung eine Endentscheidung des RevG. zugunsten der Kl. möglich gewesen wäre (§ 565 Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 ZPO.). Das war indessen nicht der Fall.

Die Rev. kann nicht damit durchdringen, als sie die Rechtsansicht ins Feld führt, die Darlehnsforderung sei zum mindesten i. S. des Sprachgebrauchs des Art. 1 HA. schon vor dem 31. Juli 1914 „entstanden", weil der Abschluß des Beleihungsvertrags bereits früher zustande gekommen und demgegenüber der Tag der Darlehnshingabe unerheblich sei. Das BG. lehnt diese Ansicht ab. Seine Begründung ist aber nicht völlig bedenkenfrei.

Nach deutschem Recht (§ 607 BGB.) entsteht die Forderung des Darlehnsgläubigers erst mit der Hingabe des Geldes (RGRKomm. Vorbem. 2 vor § 607). Nach schweizerischem Recht (Art. 312 ZGB.) entsteht die Forderung des Darlehnsgläubigers schon mit dem Abschluß des Darlehnsvertrags (Gmür, Anm. I 1 zu Art. 312). Es fragt sich also, welches Recht der Auslegung des Begriffs „Entstehung der Forderung" im Art. 1 HA. zugrunde zu legen ist.

Nußbaum: JW. 1921, 499 geht ohne weiteres vom deutschen Recht aus. Auch Schröder (Rechtswissenschaftl. Studien Heft 36 S. 11) scheint das zu tun, da er des schweizerischen Rechts nicht gedenkt, sondern nur deutsch-rechtliche und römisch-rechtliche Grundsätze erwähnt. Reichardt und Geiler-Pfefferle behandeln die Frage überhaupt nicht. In der Rspr. ist sie mehrfach gestreift, doch hat ihre Erörterung bisher niemals den maßgebenden Entscheidungsgrund abgegeben. Das KG. hat im Beschluß v. 31. Jan. 1924 (1 X 13/24, auszugsweise abgedruckt im Recht 1924 Sp. 123 Nr. 358) zwar die Hergabe des Geldes als den Zeitpunkt der Entstehung der Forderung bezeichnet und dafür ausdrücklich den § 607 Abs. 1 BGB. angezogen, hat aber an die abweichende Regelung im Schweizer Recht offenbar nicht gedacht und im Ergebnis die Entsch. allein darauf abgestellt, daß die Hypothek am 31. Juli 1914 noch nicht im Grundbuch eingetragen und damit dem Art. 2 ZA. nicht genügt war. Ähnlich lagen die beiden vom RG. durch die Urt. des erk. Senats v. 9. Juni 1923 und 25. Febr. 1925 entschiedenen Fälle. In beiden fehlten am 31. Juli 1914 noch die endgültigen Darlehnsverträge und die Eintragung der Hypotheken; die Schuldurkunden datierten erst vom September 1914. Wenn in dem zweiten Urt. (JW. 1925, 1755) beiläufig auch der Zeitpunkt der Darlehnshingabe als Begriffsmerkmal für die Auslegung des Art. 1 HA. erwähnt ist, so kam dem doch für die Entsch. selbst keine Bedeutung zu. Erst der vorl. Fall hat die Gerichte vor die Aufgabe gestellt, bei der Auslegung des internationalen Abkommens den Widerstreit der beiden nationalen Rechte maßgeblich zu berücksichtigen. Nun haben sowohl der Beschluß des KG. v. 20. März 1924 (zustimmend erwähnt bei Güthe-Triebel, 5. Aufl., Bd. 2 S. 1963) als auch das Urt. des BG. für die Auslegung nach deutschem Recht sich entschieden und diese Ansicht im wesentlichen damit begründet, daß in den beiden Abkommen Hypotheken an deutschen Grundstücken geregelt seien, die Regelung also in deutsches Hypothekenrecht eingegriffen habe, und daß der Wohnsitz der betroffenen Eigentümer und Schuldner regelmäßig in Deutschland sich befunden habe. Diese Begründung genügt indessen nicht. Wie das RG. wiederholt (RG. 104, 352[1]); 130, 220[2])) dargelegt hat, ist für die Auslegung internationaler Abkommen in erster Linie maßgebend der aus dem Gesamtinhalt, dem Zweck und der Entstehungsgeschichte der Verträge zu ermittelnde übereinstimmende Wille der vertragschließenden Staaten. Solange nicht alle Mittel, diesen Willen festzustellen, erschöpft sind, darf der deutsche Richter bei der Auslegung nicht nach den sonst in seinem Heimatrecht üblichen Grundsätzen des internationalen Privatrechts zur Anwendung des deutschen Rechts gelangen. Auch das BG. hat sich dieser Erkenntnis zwar nicht grundsätzlich verschlossen. Es meint jedoch, Anhaltspunkte dafür, daß die vertragschließenden Staaten im

[1]) JW. 1922, 1316. [2]) JW. 1931, 725.

vorl. Falle bei dem Art. 1 HA. nicht von deutschen, sondern von schweizerischen Rechtsbegriffen ausgegangen seien, böten sich nicht. Daran ist so viel richtig, daß der Inhalt beider Abkommen nach Wortlaut und Zusammenhang der Einzelbestimmungen nichts Maßgebliches dafür ergibt, ob die Vertragspartner im Art. 1 HA. deutsches oder schweizerisches Recht über die „Entstehung" der Geldforderungen entscheiden lassen wollten. Der Kl. kann nicht beigetreten werden, wenn sie aus den Art. 2 und 3 ZA. Stützpunkte für ihre Ansicht zu gewinnen glaubt, daß die Vertragstaaten jenen Begriff nach schweizerischem Recht beurteilt hätten. Die Art. 2, 3 ZA. geben insoweit für die Auslegung des Art. 1 HA. ebensowenig Aufschluß wie die übrigen Bestimmungen der beiden Abkommen. Zutreffend ist der Hinweis der Kl., daß der Zweck der Abkommen im allgemeinen dahin geht, die schweizerischen Gläubiger gegen die Folgen der deutschen BundRVO. v. 28. Sept. 1914 zu schützen, und daß diese VO. Goldzahlungsverpflichtungen für unverbindlich erklärt, die vor dem 31. Juli 1914 „vereinbart" sind. Daraus darf indessen noch nicht der Schluß gezogen werden, daß die Abkommen nun auch in jedem Einzelfall Platz greifen müssen, in dem der schweizerische Gläubiger vor dem 31. Juli 1914 mit dem deutschen Schuldner ein Darlehen mit Goldklausel vereinbart hat. Denn die Abkommen selbst lassen keinen Zweifel darüber, daß ihre Tragweite nicht so weit reicht, daß vielmehr ihr Schutz nur einem Teil der Gläubiger, mit denen der Goldklauselvertrag vor dem 31. Juli 1914 abgeschlossen war, zugute kommt. So steht durch Art. 2 ZA. namentlich fest, daß die Abkommen keine Anwendung finden, wenn trotz des schon vor dem 31. Juli 1914 abgeschlossenen Darlehnsvertrags mit Goldklausel die Bestellung und Eintragung der Hypothek erst später erfolgt ist (RGUrt. v. 25. Febr. 1925; KG., Beschluß v. 31. Jan. 1924; Geiler=Pfefferle S. 137 Anm. 4 zu Art. 1 HA.; Pfefferle: JW. 1925, 1755). Ist hiernach der allgemeine Zweck der Abkommen im einzelnen nur unvollkommen verwirklicht worden, so läßt sich durch den Hinweis auf ihn auch die Möglichkeit nicht ausschließen, daß die vertragschließenden Staaten in dem Art. 1 HA. für die Entstehung der Forderung den deutsch-rechtlichen Begriffen entsprechend nicht nur den Darlehnsvertrag, sondern auch die Zahlung der Darlehnssumme vorausgesetzt haben. Nicht ohne beachtlichen Grund weist das BG. in diesem Zusammenhange darauf hin, daß die Vertragstaaten, wenn sie im Art. 1 HA. ausschließlich auf den Abschluß des Darlehnsvertrags abstellen wollten, unschwer eine einfachere und klarere Fassung hätten finden können. Bei dieser Sachlage ist auch der Gedanke abzulehnen, allein im Hinblick auf den allgemeinen Zweck der Staatsverträge die Lücke in der Fassung des Art. 1 HA. bezüglich des anzuwendenden Rechts durch eine wohlwollende ausdehnende Auslegung zugunsten der schweizerischen Gläubiger auszufüllen, ein Weg, den Nußbaum und Schröder empfohlen haben. Schon das wiederholt erwähnte Urt. des erk. Senats v. 25. Febr. 1925 (vgl. auch RG. 130, 220[3])) ist einer solchen Auslegungsweise entgegengetreten. Mit Recht hat auch Pfefferle in seiner Anm. in der JW. zu jenem Urt. betont, daß Sondergesetze zugunsten einzelner Gläubigergruppen, wie sie die beiden Abkommen nun einmal darstellen, nicht zu Lasten der Schuldner ausdehnend ausgelegt werden dürfen. Nach alledem ist es rechtlich nicht zu beanstanden, wenn das BG. zu dem negativen Ergebnis gelangt ist, Wortlaut und Zweck der Staatsverträge ließen keinen zuverlässigen Schluß auf den Willen der beiden Staaten zu, daß der Begriff „Entstehung" der Forderung im Art. 1 HA. sich nach schweizerischem Recht richten solle. Bedenklich erscheint dagegen die positive Ansicht des BG., ein Schluß für die Anwendbarkeit des deutschen Rechts ergebe sich aus der Überlegung, daß ein schweizerischer Gläubiger, der mit dem deutschen Schuldner zwar vor dem 31. Juli 1914 den Darlehnsvertrag geschlossen, das Geld aber erst später ausgezahlt habe, durch die Zahlung bewußt eine gewisse Gefahr übernommen habe, weil er angesichts der durch den Kriegsausbruch völlig veränderten Verhältnisse nicht mehr an den Vertrag gebunden gewesen sei. Das BG. ist hier Gedankengängen des Bekl. gefolgt, denen die Kl. schon in den Vorinstanzen und nunmehr auch in der Rev. mit beachtlichen Rechtsausführungen entgegengetreten ist. Die Frage, ob der schweizerische Gläubiger nach dem Kriegsausbruch ein zuvor versprochenes Darlehn noch auszahlen mußte, braucht indessen nicht näher erörtert zu werden. Denn es ist nicht ersichtlich, daß derartige Erwägungen bei der Abfassung der beiden Staatsverträge und insbes. bei der Gestaltung des Art. 1 HA. eine Rolle gespielt hätten. Für die Entsch. der Frage, ob der Begriff „Entstehung" der Forderung nach deutschem oder schweizerischem Recht sich bestimmen sollte, kann daher aus einer Untersuchung, inwieweit eine nach beiden Rechten an sich vorhandene Verpflichtung zur Darlehnshingabe unter veränderten Umständen noch erfüllt werden mußte (§ 610 BGB.; Art. 312, 316 ZGB.), nichts gewonnen werden.

Als einzige Erkenntnisquelle für den Willen der vertragschließenden Staaten bleibt somit dem vor die Auslegung des Art. 1 HA. gestellten Richter die Erforschung der Entstehungsgeschichte der beiden Staatsverträge übrig. Diese Quelle hat das BG. bisher nicht erschöpft. Zwar versucht die Rev. vergeblich den Willen der Vertragspartner, schweizerisches Recht über die Entstehung der Forderung entscheiden zu lassen, durch den Hinweis darauf zu begründen, daß die Verhandlungen zum HA. in Bern stattgefunden hätten und zum Abschluß geführt seien und daß dabei auf deutscher Seite der Gesandte in Bern mitgewirkt habe, daß ferner beim ZA. auf schweizerischer Seite Unterhändler, denen das deutsche Recht in seinen feinen Unterschieden vom schweizerischen Recht fremd gewesen sei, auf deutscher Seite aber der Leiter des Generalkonsulats in Zürich aufgetreten sei und daß schließlich die Ratifikationsurkunden zu beiden Abkommen in Bern ausgetauscht worden seien. Alle diese Tatsachen ergeben nichts von Belang dafür, daß die Vertragspartner dem Art. 1 HA. schweizerisches Recht zugrunde gelegt hätten, so wenig wie die vom Bekl. betonten Tatsachen, daß die in deutscher Sprache abgefaßten, zu deutschem Reichsrecht gewordenen Abkommen deutsche Schuldner und deutsche Grundstücke betreffen, den Schluß rechtfertigen, die Vertragspartner könnten nur vom deutschen Recht ausgegangen sein. Auch die bisher bekanntgewordenen Berichte über die Vertragsverhandlungen, insbes. die deutsche Denkschrift zum ZA., geben keinen Aufschluß darüber, ob die Vertragstaaten für die Auslegung des Art. 1 HA. die Anwendung des einen oder des anderen nationalen Rechts festlegen wollten. Nun hat aber die Kl. für ihre Behauptung, daß beide Staaten vom schweizerischen Recht ausgegangen seien, auf eine Äußerung des Eidgen. Politischen Departements in Bern v. 4. Nov. 1927 sich bezogen und gebeten, Auskünfte der maßgebenden deutschen Behörden einzuholen. Jene Äußerung hat das BG. nicht gewürdigt, diese Auskünfte nicht eingeholt. Ohne den Versuch, auf diesem Wege Klarheit zu schaffen, durfte es aber nicht zu dem Ergebnis gelangen, daß alle Anhaltspunkte für die Einigung der vertragschließenden Staaten auf außerdeutsches Recht fehlten. Sein Ergebnis würde sich vielmehr erst dann rechtfertigen lassen, wenn auch die von der Kl. bezeichneten Erkenntnisquellen erfolglos ausgeschöpft wären. Das BG. wird daher an den von der Kl. benannten Hilfsmitteln für die Erforschung des Willens der Vertragstaaten nicht vorübergehen dürfen. Wenn aber auch auf diesem Wege keine Klarheit über den Inhalt des Staatsvertrags zu gewinnen wäre, so würde es allerdings — in Ermangelung eines etwa möglichen Austrags der Frage von Staat zu Staat durch ein Verfahren nach Art. 29 ZA. — den Prozeß zwischen den Parteien ohne Rechtsirrtum in freier richterlicher Rechtsfindung nach den Vorschriften des deutschen Rechts über die Entstehung einer hypothekarisch gesicherten Darlehnsforderung entscheiden können (Geiler=Pfefferle S. 136).

(U. v. 4. Febr. 1931; 350/29 V. — Düsseldorf.) [Sch.]

---

b) Strafsachen.

Berichtet von Justizrat Dr. Drucker, Leipzig und Rechtsanwalt Prof. Dr. Alsberg, Berlin.

7. § 68 StGB.; § 164 VZollG. Die bloße Ablehnung der beantragten richterlichen Maß-

---

[3]) JW. 1931, 725.

nahme stellt keine „gegen den Täter gerichtete“ richterliche Handlung dar.†)

Bei dem Angekl. G. muß die Verurteilung wegen Bannbruchs überhaupt — und daher nicht nur die Geldstrafe, sondern auch die Verurteilung zu Werterſatz — wegfallen; denn gegen ihn ist die Verfolgung dieses Vergehens verjährt, da innerhalb der Verjährungszeit von drei Jahren (§ 164 VZollG.) gegen ihn eine die Verjährung unterbrechende richterliche Handlung nicht vorgenommen worden ist. Begangen wurde die verbotene Einfuhr der Stute im September 1925. Am 11. Juni 1926 wurde G. durch das AG. in F. wegen dieser Tat als Beschuldigter vernommen. Am gleichen Tage hat das AG. die Akten an die StA. zurückgesandt. Am 17. März 1927 hat das AG. F. sodann, während es gegen B. einen Haftbefehl erließ, den am 3. März 1927 von der StA. beantragten Erlaß eines Haftbefehls gegen G. abgelehnt; hierdurch wurde die Verjährung der Verfolgung gegen G. nicht unterbrochen, da die bloße Ablehnung der beantragten richterlichen Maßnahme keine zur Förderung der Erledigung der Strafsache bestimmte und geeignete Untersuchungstätigkeit und demnach i. S. von § 68 StGB. (vgl. RGSt. 62, 425, 426; 63, 320, 321) keine „gegen den Täter gerichtete“ richterliche Handlung darstellt. Die nächste auf die Rappstute bezügliche richterliche Handlung war die nur die Ladung des Angekl. B. betreffende Anordnung v. 3. Okt. 1929 und dessen Vernehmung durch das AG. F. am 12. Okt. 1929. Selbst wenn man hierin zugleich gegen G. als Mitbeschuldigten gerichtete Untersuchungshandlungen erblicken wollte, so war doch damals seit dessen Vernehmung v. 11. Juni 1926 ein Zeitraum von mehr als drei Jahren verflossen, ohne daß gegen ihn inzwischen eine zur Unterbrechung der Verjährung aus § 134 VZollG. geeignete Untersuchungshandlung stattgefunden hätte.

(2. Sen. v. 26. März 1931; 2 D 473/30.) [A.]

**8. §§ 244, 249, 254, 261 StPO.; §§ 359, 369a, 383 Abs. 2, 406 Abs. 6 RAbgO.; §§ 10 Satz 1, 58 Nr. 5, 67a, 95, 103 TabStG. n. F.; §§ 9 Abs. 1, 11 Abs. 1, 56, 66, 70 Abs. 1, 77 Abs. 2 Satz 2, 100 TabStG. n. F.

1. Es ist zulässig, auch solche Erklärungen des Angekl. enthaltende zollamtliche Niederschriften, die mangels Hinzuziehung eines Schriftführers hinsichtlich ihrer Verlesbarkeit richterlichen Protokollen nicht gleichstehen, in der Hauptverhandlung zu dem Zwecke zu verlesen, um festzustellen und dem Angekl. vorzuhalten, daß solche Protokolle vorhanden sind, sowie die darauf vom Angekl. abgegebene Erklärung, daß er die in den Protokollen beurkundeten Geständnisse gemacht habe, bei Prüfung der Schuldfrage zu verwerten.

2. Unzulässigkeit der Ablehnung eines Zeugenbeweisantrages mit der seinem Sinne nicht gerecht werdenden und ihn nicht erschöpfenden Unterstellung, daß der Zeuge nichts wahrgenommen habe, was gegen die Wahrheit der unter Beweis gestellten Tatsache spreche.

3. § 67a TabStG. n. F. bezieht sich nur auf echte Steuerzeichen, während auf unechte Steuerzeichen § 66 TabStG. a. F. anwendbar war und jetzt § 369a RAbgO. anwendbar ist.

4. Als zur Entrichtung der Tabaksteuer verwendbar können nur solche Steuerzeichen gelten, die der Hersteller von Tabakerzeugnissen von der zuständigen Hebestelle bezogen hat.

5. Verhältnis der nach dem Gesetz zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 in Betracht kommenden Strafvorschriften zu den entsprechenden Vorschriften des TabStG. a. F.:

a) § 369a RAbgO. ist gegenüber § 66 TabStG. a. F. das mildere Gesetz, soweit er nicht auch den bestraft, der sich falsche Steuerzeichen verschafft, um sie als echte zu verwenden.

b) § 56 TabStG. a. F. ist milder als § 359 RAbgO.

c) Handelt es sich um eine unter der Herrschaft des TabStG. von 1919/1925 begangene Tat, für die nach § 70 Abs. 1 Satz 2 TabStG. bei — noch heute zulässiger — Widerlegung des Hinterziehungsvorsatzes nur Ordnungsstrafe verhängt werden konnte, so bedeutet das Gesetz vom 22. Dez. 1929 deshalb das härtere Gesetz, weil

Zu 7. Der Entsch. ist zuzustimmen.

Mit Recht wird bei der Ablehnung des Haftbefehlserlasses gegen den einen Mitbeschuldigten, H., während gegen den andern, V., Haftbefehl erging, Verjährungsunterbrechung im Hinblick auf H. verneint. Damit ist der Sache nach der früher vom RGSt. 36, 350 eingenommene Standpunkt, daß Erlaß des Haftbefehls gegen einen Mittäter zur Verjährungsunterbrechung gegenüber dem andern genüge, aufgegeben. Denn wenn dem so wäre, könnte die Ablehnung des Haftbefehls bezüglich des andern nicht für diesen die Unterbrechung hindern, da es zu deren Eintritt des weiteren Haftbefehls nicht bedürfte.

Die Verjährungsunterbrechung wirkt nach § 68 Abs. 2 StGB. nur rücksichtlich desjenigen, auf welchen die Verfolgungshandlung sich bezieht. Durch anspruchsverfolgendes richterliches Handeln gegenüber diesem Beschuldigten wird verhütet, daß dessen Verfolgung durch Zeitablauf sich erledigt. Dagegen darf nicht aus der Zulässigkeit, Rätlichkeit konnexer Behandlung beider Strafsachen oder aus ihrer schon eingetretenen Verbindung gefolgert werden, daß sich die Wirkung der Unterbrechung auf den Strafanspruch gegen einen andern Beschuldigten erstrecke. Diese Annahme würde weder dem Wortlaute, noch dem Sinne des § 68 Abs. 2 entsprechen. Vielmehr ist Voraussetzung für den Eintritt, für die Fortdauer der Verbindung, daß die Verfolgung gegen den einen wie den andern freien Lauf hat, behält. Soweit die Verbindung sich empfiehlt, ist es Sache der StA., sie durch Erwirkung richterlicher Verfolgungshandlungen gegen die mehreren Beschuldigten sicherzustellen. Läßt sich Ablauf der Verjährung in der Sache des X. nicht durch anderweites Vorgehen gegen diesen vermeiden, so muß der StA. ungesäumt die Hauptverhandlung herbeiführen; die noch nicht entscheidungsreife konnexe Sache gegen Y. geht dann ihren eigenen Weg. Eine Verfolgungshandlung gegen den einen wird aber nicht dadurch zu einer solchen auch wider den andern, daß es zweckmäßig erscheinen mag, die beiden Sachen zu verbinden. Und auch wenn sie bereits verbunden sind, bleibt es dabei, daß eine im Dienste der Anspruchsverfolgung nur gegen Y. stehende Handlung in personam, also nicht auch gegen X., wirkt. Insbes. ist Haftbefehl gegen den einen nicht Verfolgungshandlung zugleich gegen den andern.

Das Gesetz verlangt, daß die Handlung eine Spitze gegen die beschuldigte Person habe. Es muß in dem Handeln nach seiner objektiven Beschaffenheit die Tendenz liegen, die Erreichung des Prozeßzwecks in der Richtung gegen diesen Beschuldigten zu fördern, mag auch in concreto dieses Ziel nicht erreicht werden. Nur ein solches Vorgehen unterbricht die Verjährung, das unter dem Gesichtspunkt des Verantwortlichmachens dieser Person für die ihr vorgeworfene Handlung steht. Die Verfolgungshandlung kann sehr wohl die gleiche Richtung noch gegen einen andern Beschuldigten haben, auch ohne daß dies ausdrücklich hervortritt. Aber es darf an dieser persönlichen Spitze nicht fehlen, wenn dem andern gegenüber der Unterbrechungseffekt eintreten soll. Eine Zeugenvernehmung z. B., die formell in der Strafsache gegen X. angeordnet war, wird sehr häufig den Komplizen Y. mit betreffen und daher auch insofern Verfolgungshandlung sein, es müßte sich denn um ein Delikt handeln, dessen nur X. beschuldigt ist, das außer Zusammenhang steht mit einem andern angeblich von beiden gemeinsam begangenen Delikt. Der Richter wird, um die Tragweite der Unterbrechung beurteilen zu können, öfters in eine Deutung der Verfolgungshandlung eintreten müssen.

Läßt man die Verbindungsmöglichkeit, das Verbundensein von Strafsachen genügen, um Mitbezug einer Verfolgungshandlung auf einen weitern Beschuldigten, eine weitere Sache anzunehmen, so würde es nicht einmal mehr auf Komplizität, auf Konnexität i. S. des § 3 StPO. ankommen, vielmehr wäre jeder wie immer geartete Zusammenhang, der gem. § 237 StPO. das Gericht zu verbundener Behandlung der Sachen veranlassen mag, einzubegreifen.

Lobe zu § 68 Bem. 5 läßt erkennen, daß er innerlich mit der Erstreckung der Unterbrechungswirkung i. S. von RGSt. 36, 350 nicht einverstanden ist. Er übernimmt den Satz, gegen einen Mittäter wirke auch die Unterbrechung gegen einen andern Mittäter — wovon Unterbrechung durch Haftbefehlserlaß nur eine spezielle Anwendung wäre —, und fährt dann fort, es könne stillschweigende Unterbrechung gegen alle, z. B. durch Haftbefehl gegen einen Beteiligten, anzunehmen sein, doch sei dies nur ganz ausnahmsweise anzuerkennen. Frank, § 68 III, erklärt die Entsch. für sehr bedenklich. Auf Binding darf sich die in ihr vertretene Anschauung nicht berufen (wie es bei Olshausen, § 68 Bem. 19 geschieht). Denn Handbuch I, 853 oben sagt ja Binding das Gegenteil.

Geh. Rat Prof. Dr. Oetker, Würzburg.

es die Möglichkeit einer Bestrafung wegen fahrlässiger Steuerverkürzung gemäß § 367 RAbgO. eröffnet.

6. Im Falle von Tateinheit zwischen Steuerhinterziehung oder einer Ordnungswidrigkeit mit wissentlicher Verwendung falscher Steuerzeichen ist jetzt gemäß § 383 Abs. 2 RAbgO. die Strafe nach § 73 StGB. zu bestimmen.

7. Die Tabaksteuer einschl. der Materialsteuer sind als Verbrauchsabgaben im Sinne der RAbgO., insbes. des § 359 Abs. 1 Satz 2 RAbgO. anzusehen.†)

I. Zu den das Verfahren betreffenden Rügen:

1. Auch soweit die verlesenen zollamtlichen Niederschriften mangels Zuziehung eines Schriftführers hinsichtlich ihrer Verlesbarkeit nicht mit richterlichen Protokollen gleichgestellt waren (§ 406 Abs. 6 RAbgO.), ist ihre gelegentlich der Vernehmung des Angekl. erfolgte Verlesung nicht zu beanstanden. Denn anders als bei dem — nach dem Protokoll über die Berufungsverhandlung — „zum Zwecke der Beweisaufnahme über ein Geständnis" (also gemäß § 254 Abs. 1 StPO.) verlesenen, unter Beachtung des § 406 Abs. 6 RAbgO. „von zwei Zollbeamten aufgenommen" Protokoll v. 30. Aug. 1927 (Bd. I Bl. 89) hat die Sitzungsniederschrift bei den übrigen verlesenen Protokollen einschränkend beurkundet, sie seien nur „als Urkunden" verlesen worden. Die Verlesung geschah also offensichtlich nur zu dem Zweck, um festzustellen und dem Angekl. vorzuhalten, daß solche — auch von ihm unterzeichnete — Protokolle vorhanden seien. Bei dieser Beschränkung des Zweckes war aber ihre Verlesung nicht unzulässig (RGSt. 61, 72 ff.). Überdies sind die sämtlichen an der Aufnahme der beanstandeten Protokolle beteiligten Beamten in der Berufungsverhandlung vernommen worden, und zwar ausweislich der Urteilsgründe gerade darüber, ob die in den Niederschriften enthaltenen Erklärungen des Angekl. ohne unzulässige Einwirkung auf ihn abgegeben und richtig beurkundet worden seien. In Verbindung mit der Vernehmung dieser Zeugen, sowie der auch in der Berufungsverhandlung abgegebenen Erklärung des Angekl., daß er die in den Protokollen beurkundeten Geständnisse gemacht habe, stand daher auch der Verwertung dieser Protokolle bei Prüfung der Schuldfrage nichts im Wege (RGSt. 61, 73 ff.).

2. Zu beanstanden ist dagegen, daß das LG. den Beweis, den der Angekl. durch Benennung des Zeugen Alfred M. darüber erboten hatte, daß in seinem Betriebe „kein Tabak erspart und schwarz verarbeitet" worden sei, nicht erhoben, sondern „in sinngemäßer Auslegung" des Antrags nur als wahr unterstellt hat, der Zeuge habe „nicht wahrgenommen", daß im Betriebe des Angekl. Tabak erspart und schwarz verarbeitet worden sei, und daß er darüber auch von dritter Seite nichts gehört habe. Denn diese vermeintlich „sinngemäße" Auslegung des Beweisantrags bedeutet in Wirklichkeit eine dem Angekl. nachteilige Umdeutung des dem Antrag nach seinem klaren Wortlaut und nach seinem Zweck zukommenden Sinnes; nach dem Beweisantrag sollte durch die Vernehmung des Zeugen die Wahrheit der behaupteten Tatsache nachgewiesen werden; als wahr unterstellt wurde dagegen nur, daß der Zeuge weder unmittelbar noch mittelbar wahrgenommen habe, was mit der behaupteten Tatsache in Widerspruch stehe. Auf Grund welcher Wahrnehmungen der Zeuge von der behaupteten Tatsache Kenntnis habe und ihre Wahrheit zu erhärten vermöge, war gar nicht zu Beweis gestellt worden. Bezweifelte das LG. von vornherein die Erheblichkeit des Beweisantrags, weil ihm ausgeschlossen erschien, daß der Zeuge eine zum vollen Nachweis der behaupteten Tatsache ausreichende Wahrnehmung gemacht haben könne, so durfte und mußte es sein Fragerecht ausüben, also dem Angekl. Gelegenheit zur Auslegung, Aufklärung und Ergänzung seines Beweisantrags geben, und ihn insbes. zu einer Äußerung darüber veranlassen, inwiefern der Zeuge überhaupt zu einer beweiskräftigen Wahrnehmung darüber, daß im Betriebe des Angekl. kein Tabak erspart und schwarz verarbeitet wurde, in der Lage gewesen sei. Unzulässig war es dagegen, den Beweisantrag abzulehnen mit der seinem Sinne nicht gerecht werdenden und ihn keineswegs erschöpfenden Unterstellung, daß der Zeuge nichts wahrgenommen habe, was gegen die Wahrheit der behaupteten Tatsache spreche.

Auf dieser fehlerhaften Stellungnahme des LG. kann die Verurteilung des Angekl. wegen Materialsteuerhinterziehung beruhen, so daß die angefochtene Entsch. deswegen insoweit aufgehoben werden muß. Dagegen wird dadurch seine Verurteilung aus § 67a TabStG. nicht betroffen.

II. Zur Anwendung des Strafgesetzes:

A. Unbefugte Beschaffung von Steuerzeichen (§ 67a TabStG.).

1. Als zur Entrichtung der Tabaksteuer geeignete „Steuerzeichen" (§ 11 Abs. 1 TabStG. 1919/1925; § 10 Satz 1 TabStG. v. 22. Dez. 1929) kommen selbstverständlich nur echte Steuerzeichen in Betracht. In gleicher Weise richtet sich die Strafandrohung des — durch das Gesetz zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 nicht berührten — § 67a TabStG. 1919/1925 nur gegen den, der echte Steuerzeichen unbefugt sich verschafft, feil hält oder in Verkehr bringt, während auf unechte Tabaksteuerzeichen nur § 66 TabStG. anwendbar war und jetzt (Ges. v. 22. Dez. 1929) § 369a RAbgO. anwendbar ist. Nach den Feststellungen des angefochtenen Urteils waren die Steuerzeichen, die der Angekl. unbefugt sich verschafft und großenteils auch in Verkehr gebracht hat, unecht. Damit schied die Anwendbarkeit des § 67a TabStG. ohne weiteres aus; es blieb bei einem Versuch des Angekl., sich unbefugt echte Steuerzeichen zu verschaffen, und der ist nicht strafbar. Die Verurteilung aus § 67a TabStG. kann daher nicht aufrechterhalten werden. Andererseits war § 66 TabStG. a. F. und ist § 369a Abs. 1 RAbgO. nach den bisherigen Feststellungen nicht anwendbar, weil das LG. für nicht widerlegt ansieht, daß der Angekl. jene Steuerzeichen von einem gewissen Sch. als echt gekauft und auch weiterhin ihre Unechtheit nicht erkannt habe.

2. Gleichwohl ist das RevG. nicht in der Lage, an Stelle der Verurteilung des Angekl. aus § 67a TabStG. auf Freisprechung zu erkennen; vielmehr wird das LG. — auch wenn es abermals zu denselben Feststellungen über die Gutgläubigkeit des Angekl. gelangen sollte — zu prüfen haben, ob nicht der Angekl. insoweit wegen der ihm zur Last gelegten „Tat" (§ 264 Abs. 1 StPO.) — namentlich der Tatsache, daß er von falschen Steuerzeichen Gebrauch gemacht und sie in Verkehr gebracht hat — aus einem anderen rechtlichen Gesichtspunkt zu bestrafen sein wird. Wie das LG. zutreffend ausführt, hat der Angekl. dadurch, daß er tabaksteuerpflichtige Zigaretten, die nur mit jenen unechten — also nicht mit „zutreffenden" — Steuerzeichen ver-

---

Zu 8. Die steuerrechtliche Bedeutung der Entsch., auf deren Erläuterung ich mich beschränke, liegt hauptsächlich in dem dritten und vierten der mit der Überschrift hervorgehobenen Sätze.

Daß § 67a TabStG. sich nur auf echte Steuerzeichen bezieht, ist in der Tat selbstverständlich und die damit gegebene Abgrenzung des Geltungsbereichs des § 67a gegenüber § 369a RAbgO. leuchtet ein. Dagegen scheint es auf den ersten Blick demjenigen, der dem Verbrauchssteuerrecht ferner steht, sehr weit zu gehen, daß auch echte Steuerzeichen, wenn sie nicht von einer amtlichen Hebestelle, ja weiter sogar, wenn sie nicht von der örtlich für den Pflichtigen zuständigen amtlichen Hebestelle bezogen sind, keine zur Entrichtung der Steuer verwertbaren Steuerzeichen sein sollen. Indes ist gerade dieser Satz, wie das Urt. hervorhebt, vom RFH. schon mehrfach ausgesprochen worden (zustimmend auch Arlt, TabStG., 3. Aufl., S. 101), und das RG. hatte sich ihm nur anzuschließen. Der Satz wird verständlich dadurch, daß der Tabaksteuerstreifen eben nicht nur der Steuerentrichtung, sondern auch der Steuerkontrolle dient, und daß er diese Kontrollfunktion nur bei genauer Einhaltung der Bestimmungen über den Bezug der Steuerzeichen ausüben kann. Der vorl. Fall, in dem die von einem anderen Tabakhersteller bezogenen Steuerzeichen tatsächlich gefälscht waren, liefert in der Tat eine innere Rechtfertigung dieser Vorschrift.

Auf Steuerzeichen anderer Art dürfen diese Sätze aber nicht ohne weiteres übertragen werden, so jedenfalls nicht auf die Einkommen- und Wechselsteuermarken, wohl auch nicht auf die Schaumweinsteuerzeichen.

Daß die Tabaksteuer einschließlich der Materialsteuer Verbrauchsabgabe oder, wie es in der neuen RAbgO. jetzt heißt, Verbrauchssteuer ist, darüber bestand im Steuerrecht eigentlich nie Streit.

Prof. Dr. Bühler, Münster.

sehen waren, in Gewahrsam hatte und in Verkehr brachte, den Vermutungstatbestand des § 58 Nr. 5 TabStG. verwirklicht. Zu seiner Entlastung stand dem Angekl. nach dem bisherigen Recht der § 70 Abs. 1 Satz 2 TabStG. 1919/1925 zur Seite. Dieser Vorschrift entsprechend hat das LG. festgestellt, daß ein Hinterziehungsvorsatz des Angekl. beim Vertrieb der mit den unechten Steuerzeichen in Verkehr gebrachten Zigaretten nicht erweislich sei und sogar erweislich nicht vorgelegen habe; denn es hat dem Angekl. geglaubt, daß er jene auf 3 Pf. Kleinverkaufspreis lautenden Steuerzeichen, deren überaus täuschend ausgeführte Fälschung für ihn nicht erkennbar gewesen und von ihm nicht erkannt worden sei, zu einem — den damaligen amtlichen Bezugspreis (vgl. VO. v. 18. Mai 1926, RGBl. I, 225) von 9 *RM* nicht unerheblich übersteigenden — Preise von 10,20 *RM* für 1000 Stück als echt gekauft und für echt gehalten und deshalb den Vorsatz der Steuerhinterziehung nicht gehabt habe. Die nach § 70 Abs. 1 Satz 2 TabStG. etwa verbleibende Ordnungswidrigkeit werde aber durch die Bestrafung aus § 67a TabStG. aufgezehrt. In Wirklichkeit traf das jedoch hier nicht zu, da, wie erörtert, § 67a nicht anwendbar war.

3. Auf alle Fälle bleibt also, selbst nach den bisherigen Feststellungen, die Möglichkeit einer von dem Angekl. verwirkten Ordnungsstrafe, deren Verjährung durch die am 19. Sept. 1927 verfügte Einleitung der zollamtlichen Untersuchung (Bd. I Bl. 142) und die am 5. Mai 1928 richterlich angeordnete Zustellung der Anklageschrift (Bd. II Bl. 7), sowie von da ab fortlaufend durch weitere richterliche Handlungen rechtzeitig unterbrochen worden ist.

4. Zudem ist die Feststellung, daß der Angekl. ohne Hinterziehungsvorsatz gehandelt habe, nach den ihr zugrunde gelegten Tatsachen nicht frei von Rechtsirrtum. Denn selbst wenn der Angekl. echte Steuerzeichen von Sch. zu erwerben glaubte, so hätte er sie doch jedenfalls sich nicht auf dem vorgeschriebenen Wege, also unbefugt verschafft (§ 21 AusfBest. z. TabStG.; RGSt. 64, 328, 333). Es wußte auch, daß er Steuerzeichen nur vom Hauptzollamt beziehen durfte und daß sein Erwerb der Steuerzeichen von Sch. unbefugt war (Urt. Absch. S. 19). Steuerzeichen, die der Hersteller von Tabakerzeugnissen (§ 9 Abs. 1 TabStG. a. F.) von anderswoher als von der zuständigen Hebestelle bezogen hat, sind aber keine Steuerzeichen, die geeignet wären, von ihm gemäß § 11 Abs. 1 TabStG. a. F. (jetzt: § 10 Satz 1) zur Entrichtung der Steuer verwendet zu werden. Denn nach dem TabStG. sind die Steuerzeichen dazu bestimmt, den Nachweis dafür zu erbringen, daß die Steuer für die Erzeugnisse, auf denen sie angebracht sind, in der aus dem Steuerzeichen ersichtlichen Höhe ordnungsgemäß entrichtet worden sei. Insofern sollen sie eine wirksame Überwachung des gesamten Verkehrs mit Tabakerzeugnissen ermöglichen, und zu diesem Zweck ist in § 21 Abs. 1 Satz 3 AusfBest. ausdrücklich vorgeschrieben, daß Hersteller von Tabakerzeugnissen und Inhaber von Tabaksteuerlagern „ihren Bedarf an Steuerzeichen nur von der Vertriebsstelle beziehen dürfen", in deren Bezirk ihr Herstellungsbetrieb oder ihr Tabaksteuerlager liegt. Hierdurch soll in Verbindung mit den überaus eingehenden Buchführungsbestimmungen des § 21 AusfBest. erreicht werden, daß die Überwachungsstellen jederzeit in der Lage sind, festzustellen, welche Arten und Mengen von Steuerzeichen der Steuerpflichtige erlaubterweise bezogen hat und zur Entrichtung der Steuer verwenden konnte. Dieser wesentliche Zweck der Vorschriften über den Vertrieb und die Verwendung der Steuerzeichen, zu dessen Erreichung auch die Strafandrohung des § 67a TabStG. beitragen soll, würde aber vereitelt werden, wenn man noch andere als die auf dem vorgeschriebenen Wege bezogenen Steuerzeichen zur Entrichtung der Steuer zuließe.

Mit dem RFH. (RFH. 21, 83; 26, 268, 270) muß daher gerade im Hinblick auf § 67a TabStG. angenommen werden, daß als zur Entrichtung der Tabaksteuer verwendbar (§ 11 Abs. 1 TabStG. a. F.) nur solche Steuerzeichen gelten können, die der Hersteller von der zuständigen Hebestelle bezogen hat, und daß er mit Steuerzeichen, die er von anderer Seite bezogen hat, seine Steuerschuld nicht entrichten kann. Diese Auffassung hat anscheinend auch durch die veränderte Fassung des § 11 TabStG. a. F. in § 10 TabStG. nach dem Ges. v. 22. Dez. 1929, insbes. in dessen Satz 3, ihre Bestätigung erhalten sollen.

Die — für wahr erachtete — Tatsache, daß der Angekl. die — angeblich — von Sch. erworbenen Steuerzeichen für echt gehalten hat, würde daher noch nicht ausreichen, um in Entkräftung der Vermutung des § 58 Nr. 5 TabStG. als Grundlage für die Feststellung zu dienen, daß ihm (vgl. § 70 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F.) der Vorsatz der Hinterziehung, also insbes. das Bewußtsein, die Zigaretten ohne „zutreffende" Steuerzeichen in Verkehr zu bringen, gefehlt habe.

5. Allein auch abgesehen hiervon wird das BG. bei der abermaligen Verhandlung der Sache gehalten sein, zu der dem Angekl. durch den Eröffnungsbeschluß zur Last gelegten Beschuldigung, die Tabaksteuer unter wissentlicher Verwendung von falschen Steuerzeichen hinterzogen zu haben, erneut Stellung zu nehmen, ohne insoweit in der Schuldfrage durch § 358 Abs. 2 StPO. irgendwie beschränkt zu sein (vgl. RGSt. 60, 380, 381; 62, 130 ff.).

Das BG. wird hiernach auch in die Lage kommen können, prüfen zu müssen, inwieweit die nach dem Gesetz vom 22. Dez. 1929 in Betracht kommenden neuen Strafvorschriften i. S. von § 2 Abs. 2 StGB. milder sind als die entsprechenden Vorschriften des TabStG. in der vorher, bei Begehung der Tat (1926/1927) geltenden Fassung.

Dazu ist folgendes zu bemerken:

a) § 369a RAbgO., der an Stelle von § 66 TabStG. getreten ist, droht zwar die gleiche Freiheitsstrafe wie dieser an, ist aber insofern das mildere Gesetz, als er die Aberkennung der bürgerlichen Ehrenrechte (§ 66 Abs. 2 TabStG.) nicht vorsieht. Dagegen geht § 369a RAbgO. in seinem Tatbestand über § 66 TabStG. dadurch hinaus, daß er auch den bestraft, der sich falsche Steuerzeichen verschafft, um sie als echt zu verwenden, während das nach dem TabStG. a. F. nicht mit Strafe bedroht war. Insoweit würde daher die Anwendung des § 369a RAbgO. gegen den Angekl. entfallen, so daß nur das wissentliche Gebrauchen der falschen Steuerzeichen in Betracht kommen könnte.

b) Bei der Hinterziehung der Tabaksteuer ist nach dem Ges. v. 22. Dez. 1929 i. Verb. m. § 359 Abs. 1 Satz 3 RAbgO. die Geldstrafe auf mindestens das Vierfache des hinterzogenen Betrags zu bemessen, daneben aber nach Maßgabe von § 359 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 5 Satz 2 auch Gefängnisstrafe bis zu zwei Jahren zulässig, während nach § 56 TabStG. ausschließlich Geldstrafe, und auch sie nur in Höhe des Vierfachen des hinterzogenen Betrags, angedroht war. § 56 TabStG. war also das mildere Gesetz.

c) § 70 TabStG. ist weggefallen, ohne daß bestimmt worden wäre, wie es sich fortan mit der Widerlegbarkeit der aufrechterhaltenen Vermutungstatbestände der §§ 58, 59 TabStG. verhalten soll. Aus dem Wesen jener gesetzlichen Vermutungstatbestände, wonach, wenn sie gegeben sind, eine Hinterziehung „als vorliegend angenommen" (§ 58 TabStG.) und die Verwirklichung des Vermutungstatbestandes der Hinterziehung „gleichgeachtet" werden soll, ferner aber auch aus ihrer Kennzeichnung in dem auf sie nunmehr anwendbaren § 359 Abs. 5 RAbgO. als Vorschriften, nach denen eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung eintritt, ohne daß der Vorsatz der Hinterziehung festgestellt zu werden braucht, ist jedoch zu entnehmen, daß die Widerlegung der durch sie begründeten Vermutung der Hinterziehung in gleicher Weise wie bisher zulässig ist (vgl. dazu auch RGSt. 62, 175, 176 ff.). Wird jedoch der Hinterziehungsvorsatz widerlegt, so bleibt nunmehr nicht nur für Verhängung einer Ordnungsstrafe Raum, wobei an Stelle von § 70 Abs. 1 Satz 2 TabStG. insoweit jetzt der die gleiche Strafe (vgl. Art. VIII Abs. 1 VO. v. 6. Febr. 1924 i. Verb. m. § 27 Abs. 2 Nr. 1 StGB. n. F.) androhende § 377 Abs. 1 RAbgO. maßgebend ist, sondern es kann unter Umständen, d. h. wenn eine fahrlässig bewirkte Steuerverkürzung erweislich ist, auch eine Verurteilung wegen Steuergefährdung (§ 367 RAbgO.) ausgesprochen werden. Letzteres würde jedoch im vorliegenden Falle, wo es sich um eine unter der Herrschaft des TabStG. von 1919/1925 begangene Tat handelt, unzulässig sein; denn das TabStG. von 1919/1925 hatte in den §§ 56 ff. das Vergehen der Steuergefährdung nicht vorgesehen, und da nach § 70 Abs. 1 Satz 2 bei Widerlegung

des Hinterziehungsvorsatzes nur die Möglichkeit der Verhängung einer Ordnungsstrafe übrigblieb, so bedeutet demgegenüber das Ges. v. 22. Dez. 1929, das die Möglichkeit der Bestrafung wegen fahrlässiger Steuerverkürzung eröffnet, im Vergleich zu § 70 Abs. 1 Satz 2 TabStG. ein nach Schuldart und Strafe härteres und somit im vorliegenden Fall insoweit durch § 2 Abs. 2 StGB. ausgeschlossenes Gesetz.

Im Ergebnis würde es also im vorliegenden Falle für die dem Angekl. zur Last gelegte Hinterziehung der Tabaksteuer im engeren Sinne (§§ 1, 9, 10 TabStG. n. F.) bei der Anwendung des älteren Rechts bewenden müssen.

d) Im Falle von Tateinheit zwischen der Steuerhinterziehung oder einer Ordnungswidrigkeit mit wissentlicher Verwendung falscher Steuerzeichen würde nunmehr § 383 Abs. 2 RAbgO. anzuwenden sein, da § 77 Abs. 2 Satz 2 TabStG. den Angekl. bezüglich der Mindeststrafe schlechter stellen könnte (vgl. dazu RGSt. 62, 78, 81).

B. Hinterziehung der Materialsteuer.

1. Der Rev. des Angekl. gegen seine Verurteilung wegen Hinterziehung der Materialsteuer (§ 100 TabStG. mit § 359 RAbgO.) muß, wie erörtert, wegen fehlerhafter Bescheidung des dazu gestellten Beweisantrags stattgegeben werden.

2. Auch die Rev. des Nebenkl., die sich auf die Anfechtung der wegen Hinterziehung der Materialsteuer erkannten Strafe beschränkt, ist begründet.

Nach den bisherigen Feststellungen sollte der Angekl. insgesamt 48 kg Rohtabak in seiner Tabakfabrik „erspart“, diesen Tabak unangemeldet in seinen Zigarettenherstellungsbetrieb verbracht und ihn dort zu Zigaretten verarbeitet haben. Die hierdurch hinterzogene Materialsteuer würde 192 RM betragen haben. Für deren Hinterziehung hat das LG. eine Geldstrafe von 200 RM festgesetzt, wobei es die vom Nebenkl. vertretene Anwendbarkeit des § 359 Abs. 1 Satz 3 RAbgO. und die Bemessung der Geldstrafe auf — mindestens — das Vierfache des hinterzogenen Betrags ablehnte, weil die Materialsteuer nicht zu den Verbrauchsabgaben gehöre; denn für diese müsse ein zum Verbrauch oder Gebrauch im Inland bestimmtes fertiggestelltes Erzeugnis vorausgesetzt werden, während aus dem „Material“ der Zigaretten, dem Zigarettentabak (§ 95 TabStG.) die zum Verbrauch geeigneten Erzeugnisse, die Zigaretten, erst hergestellt würden.

Dem tritt der Nebenkl. entgegen, indem er zur Begründung der Rev. ausführt, auch die Materialsteuer sei eine auf die Zigaretten gelegte Fabrikatsteuer, da sie den Zigarettentabak nur belaste, weil er zur Herstellung von Zigaretten in den Herstellungsbetrieb verbracht werde. Im übrigen wird — im wesentlichen aus den von Becker (StW. 1925, 1385 ff.) vertretenen Gründen — geltend gemacht, die RAbgO. wolle den Begriff der Verbrauchssteuern lediglich „verwaltungstechnisch“ fassen, indem sie hierunter die Steuern verstehe, die nach ihrer geschichtlichen Entwicklung zum Geschäftsbereich der Zölle und Verbrauchssteuern gehörten. Auch sei auf § 103 TabStG. n. F. hinzuweisen, wo jetzt ausdrücklich ausgesprochen sei, daß „die Tabaksteuern (§§ 1, 10a, 93, 101)“ Verbrauchssteuern i. S. der RAbgO. seien. —

3. Im Ergebnis ist dem auch der RFH. beigetreten. Auch er gelangt unter Hinweis auf Becker und § 8 WeinStG. v. 10. Aug. 1925 zu der Ansicht, daß „dem verwaltungsorganisatorischen Gesichtspunkt die ausschlaggebende Bedeutung für den Begriff der Verbrauchssteuer i. S. der RAbgO.“ beizumessen und als Verbrauchssteuer demgemäß sogar die statistische Gebühr des § 11 Ges. v. 7. Febr. 1906 (VO. v. 12. Febr. 1924) anzusehen sei (RFH. 19, 269; vgl. auch StW. 1926, 1251 ff. und 1321 ff.).

4. Ob dieser Entsch. im Ergebnis beizutreten sein würde, braucht hier nicht erörtert zu werden. Ebensowenig bedarf es einer Stellungnahme zu ihrer Begründung, da für die Tabaksteuern (§§ 1, 10a, 93, 101 TabStG. n. F.) schon aus anderen Gründen und auch ohne die — dem Angekl. gegenüber noch nicht anwendbare — nunmehrige ausdrückliche gesetzliche Regelung der Frage durch § 103 TabStG. n. F. (Art. VI Nr. 11 Ges. v. 22. Dez. 1929) nicht zweifelhaft sein kann, daß sie — mit Einschluß der Materialsteuer — im Sinne der RAbgO., insbes. des § 359 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 RAbgO., zu den „Verbrauchsabgaben“ zu rechnen sind. Das ergibt sich aus der rechtsgeschichtlichen Entwicklung der dem Reich vorbehaltenen „Verbrauchsabgaben“, wonach zu den ihm hierfür unbeschränkt zugewiesenen Verbrauchsgegenständen von jeher gerade der Tabak gehört hat. An diese Rechtsentwicklung, wie sie i. J. 1919 vorlag, hat die RAbgO. ihre besonderen Bestimmungen über die „Verbrauchsabgaben“ (vgl. namentlich die §§ 76 Abs. 1 Nr. 1, 121, 217, 359 Abs. 5 sowie die hernach eingefügten §§ 57a, 82a, 357a, 359 Abs. 1 Satz 3) offensichtlich angeknüpft.

Mit den „Verbrauchssteuern“ und „Verbrauchsabgaben“ hatten sich nämlich schon die Verfassung des Norddeutschen Bundes und im Anschluß an sie die Verfassung des Deutschen Reichs v. 16. April 1871 in Art. 35 ff. befaßt. Dabei hatte man aber von jeder begrifflichen Abgrenzung dieser unmittelbaren Einnahmequellen des Reichs abgesehen, sondern nur die einzelnen Gegenstände bezeichnet, deren Besteuerung „ausschließlich“, also unter Ausschluß einer Belastung durch die Bundesstaaten, dem Reich zufallen, und die ihm zustehenden „Verbrauchssteuern“ (Art. 36), die in Art. 35, 38 und 39 auch als „Verbrauchsabgaben“ bezeichnet werden, ergeben sollte. Dem Reich wurde hierbei durch Art. 35 zugewiesen die „ausschließliche“ Besteuerung „des im Bundesgebiete gewonnenen Salzes und Tabaks, bereiteten Branntweins und Bieres und aus Rüben oder anderen inländischen Erzeugnissen dargestellten Zuckers und Sirups“; die übrigen „Verbrauchsabgaben“ — in Bayern, Württemberg und Baden auch die Besteuerung des inländischen Branntweins und Bieres (Art. 35 Abs. 2) — wurden dagegen damals den Bundesstaaten belassen.

Hieraus sowie aus den sonstigen Bestimmungen der Artikel 35 ff., insbes. über die „Erhebung und Verwaltung“ der dem Reich zugestandenen „Verbrauchssteuern“ durch die Bundesstaaten (Art. 36) und über die Vergütung, die ihnen hierfür „bei der Rübenzuckersteuer und Tabaksteuer“ und den „übrigen Abgaben“ zu gewähren sei, erhellt zur Genüge, worin der Schwerpunkt der Art. 35 ff. lag: Es galt, das Reich mit unmittelbaren eigenen Einnahmen auszustatten. Zu diesem Zweck wurden ihm nicht nur die Erträgnisse der Zölle, sondern auch Steuern zugewendet, und zwar erfolgte die Abgrenzung zwischen dem Besteuerungsrecht des Reichs und der Bundesstaaten nicht nach Steuerarten oder finanzwissenschaftlichen Begriffsbestimmungen, sondern dadurch, daß verschiedene Verbrauchsgegenstände, die auch bisher schon zur Besteuerung herangezogen, also mit „Verbrauchsabgaben“ belegt worden waren, einzeln bezeichnet, jeder steuerlichen Belastung durch die Bundesstaaten entzogen und der ausschließlichen Besteuerung durch das Reich vorbehalten wurden. Soweit das Reich von seinem hierauf beruhenden Recht zur Besteuerung jener Verbrauchsgegenstände Gebrauch machte und Steuern (oder „Abgaben“) von ihnen erhob, waren es also reichsrechtliche „Verbrauchssteuern“ oder „Verbrauchsabgaben i. S. der Art. 35 ff. Zu ihnen gehörte aber, wie bereits erwähnt, von vornherein auch die Tabaksteuer.

Dabei ist noch zu beachten, daß es nicht i. S. jener Vorschriften gelegen hat, das Reich in der Belastung der ihm zur Besteuerung überlassenen Gegenstände mit Verbrauchsabgaben auf die damalige Art ihrer steuerlichen Erfassung verfassungsmäßig zu beschränken; aus dem Ausschluß ihrer landesrechtlichen Besteuerung ergab sich vielmehr ohne weiteres für das Reich die Machtvollkommenheit, diese Verbrauchsgegenstände mit Abgaben jeder Art zu belegen und den ihm durch die Art. 35 ff. zuerkannten Verbrauchssteuern einen anderen als den ursprünglich geltenden oder üblichen Inhalt zu geben. Machte aber das Reich irgendwie von der Befugnis der Besteuerung eines jener Gegenstände Gebrauch, so erhob es damit eine Verbrauchsabgabe i. S. der Art. 35 ff., einerlei, in welcher Weise es diesen Verbrauchsgegenstand steuerlich belastete.

5. Diese verfassungsrechtliche Umgrenzung des Begriffs der reichsrechtlichen Verbrauchsabgaben, wie er von der RAbgO. bei ihrer Entstehung vorgefunden wurde, muß in Ermangelung einer auch nur angedeuteten Änderungsabsicht als von der RAbgO. übernommen angesehen werden. Auch i. S. der RAbgO. fallen hiernach unter die Verbrauchsabgaben alle Einnahmen, die das Reich aus der Besteuerung

der ihm zu diesem Zweck zugewiesenen Verbrauchsgegenstände zieht, ohne daß es dabei weiter auf die Art ihrer Besteuerung, also z. B. darauf ankommt, ob die Abgabe auf die fertigen Gegenstände gelegt ist und erst bei ihrem Übergang in den inländischen Verkehr, namentlich bei ihrer unmittelbaren Überlassung an den Verbraucher, erhoben wird oder ob sie schon die Rohstoffe ergreift, die zur Herstellung jener Verbrauchsgegenstände bestimmt sind.

6. Das gilt auch für die zur Zeit im Reich bestehenden Tabaksteuern, und gerade in der reichsrechtlichen Entwicklung dieser Steuer liegt eine Bestätigung der Richtigkeit jener Begriffsbestimmung.

Ursprünglich bestand nämlich nach dem für das Gebiet des Zollvereins erlassenen Ges. v. 20. Mai 1868 (BundesGBl. 319) die Tabaksteuer, wie in Art. 35 vorgesehen, lediglich in der „Besteuerung des im Bundesgebiete gewonnenen Tabaks“, und zwar nach dem Flächenraume der mit Tabak bepflanzten Grundstücke. Schon diese sog. Flächensteuer war somit eine — sogar nur *mittelbar* — das Roherzeugnis belastende Abgabe, also, i. S. der §§ 93 ff. TabStG., ebenfalls bereits eine Art „Materialsteuer“, die sich auf die von ihr ergriffenen Rohstoffe zudem in einem noch früheren Zeitabschnitt legte als die Materialsteuer des jetzigen TabStG. Das TabStG. v. 16. Juli 1879 brachte hierin nur insofern eine Änderung, als es die den Rohtabak nur mittelbar belastende Flächensteuer im allgemeinen durch die unmittelbare Besteuerung des gewonnenen Rohtabaks, und zwar nach dem Gewicht, ersetzte. Erst das ZigarettenStG. v. 3. Juni 1906 ging dazu über, wenigstens die Zigaretten als fertiges Erzeugnis zu besteuern, indem es sie mit einer nach dem Kleinverkaufspreise bemessenen Fabrikatsteuer belegte; im übrigen behielt jedoch selbst noch das TabStG. v. 15. Juli 1909 im wesentlichen die frühere Art der Besteuerung des Tabaks bei. Erst das TabStG. v. 12. Sept. 1919 schritt dazu, vornehmlich die *fertigen* Tabakerzeugnisse allgemein zum Gegenstand der Besteuerung zu machen und die Entstehung der Steuerschuld an den Übergang der Erzeugnisse in den freien Verkehr des Inlands zu knüpfen (§§ 1, 10 TabStG. 1919). Dem fügte das Ges. v. 10. Aug. 1925 als „Materialsteuer“ in §§ 93 ff. eine Gewichtssteuer für den zur Herstellung von Zigaretten bestimmten Rohtabak hinzu, indem es das Verbringen von Rohtabak in einen Zigarettenherstellungsbetrieb steuerpflichtig machte (§ 93 TabStG. a. F.). Hieran hat das Ges. v. 22. Dez. 1929, nach dessen § 93 „der Materialsteuer der Übergang von Tabak in einen Zigarettenherstellungsbetrieb“ unterliegt, nichts geändert, was für die Eigenschaft dieser Steuer als „Verbrauchsabgabe“ in Betracht kommen könnte; nur hat es — nach dem Vorgang von § 8 WeinStG. n. F. — in § 103 n. F. ausdrücklich erklärt, daß „die Tabaksteuern (§§ 1, 10a, 93, 101)“ — also auch die Materialsteuer — „Verbrauchssteuern im Sinne der RAbgO.“ seien.

7. Nach dem hier gegebenen Überblick über die Geschichte der Besteuerung des Tabaks durch das Reich hätte es dieser Klarstellung in § 103 TabStG. n. F. jedoch kaum bedurft. Denn gerade den Tabak hatte das Reich als einen ihm nach Art. 35 ff. der früheren RVerf. zur Erhebung von Verbrauchsabgaben unbeschränkt vorbehaltenen Verbrauchsgegenstand von jeher mit Steuern belegt und zu einer seiner ergiebigsten Steuerquellen dieser Art gemacht. Daß es sich dabei trotz der wechselnden Gestaltung dieser Besteuerung *wegen des Verbrauchsgegenstandes, der von ihr erfaßt wurde, stets um Verbrauchssteuern i. S. der* Art. 35 ff. a. a. O. handelte, kann ungeachtet der Bedenken, die sich dagegen begrifflich, insbes. vom Standpunkt der Finanzwissenschaft erheben lassen mögen, nicht zweifelhaft sein. —

Zu Unrecht hat hiernach das LG. es abgelehnt, die Materialsteuer (§ 93 TabStG.) als Verbrauchsabgabe i. S. der RAbgO. anzusehen und auf ihre Hinterziehung den § 359 Abs. 1 Satz 3 RAbgO. anzuwenden.

(2. Sen. v. 26. Jan. 1931; 2 D 175/30.) [A.]

9. *§ 359 RAbgO.; §§ 5 Abs. 4 Nr. 2, 6, 26, 29 GrErwStG.*

1. Die Abgabe eines nur den Verkäufer bindenden Verkaufsangebots ist nicht ohne weiteres grunderwerbsteuerpflichtig; anders, wenn es eine wirtschaftliche Übereignung bedeutet.

2. Die Abtretung der Rechte aus einem solchen Angebot ist wenigstens dann für beide Käufer grunderwerbsteuerpflichtig, wenn sie binnen Jahresfrist zum Eigentumsübergang führt. Daß die beabsichtigte Abtretung formell durch Verzicht auf das alte Optionsrecht und durch die Einräumung eines neuen Optionsrechts seitens des Eigentümers erreicht wurde, steht der Steuerpflicht des ersten Käufers nicht entgegen.

3. Die Höhe der Steuer richtet sich im Falle der Abtretung nicht nur nach dem Abtretungsentgelt, sondern nach dem gesamten Veräußerungspreis bzw. nach dem Wert des Grundstücks.†)

(2. Sen. v. 30. Juni 1930; 2 D 456/29.) [A.]

Abgedr. JW. 1931, 315[15].

Zu 9. Die Entsch. ist m. E. in Ergebnis und Begründung verfehlt. Auszugehen ist von der notariellen Offerte, die F. dem Angekl. am 1. Nov. 1923 gemacht hat, und zum Tatbestande nachzutragen, daß in der Offerte dem Angekl. die Abtretung seiner Rechte an einen Dritten nicht vorbehalten worden ist. Das folgt nämlich schlüssig aus der Begründung des RG., in welcher dargetan wird, daß die spätere, von F. akzeptierte Bereitwilligkeit des Angekl., dem F. einen neuen Käufer zuzuführen, der Befugnis, die Rechte aus der Offerte einem Dritten abzutreten, gleichkomme.

1. Bevor die von dem RG. bejahend beantwortete Frage, ob der Verzicht des Angekl. auf die Rechte aus der Offerte v. 1. Nov. 1923 sich als Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 Abs. 4 Nr. 2 GrErwStG. darstellt, entschieden werden kann, bedarf es zuvor des Eingehens auf die Frage, ob die Offerte des F. selbst ein steuerpflichtiges Rechtsgeschäft ist. Die Steuerstelle war dieser Auffassung, und das RG. scheint, wie sich aus den Gründen zu 3 ergibt, in dem Vertragsantrag eine die Steuerpflicht begründende wirtschaftliche Übereignung i. S. des § 6 GrErwStG. zu sehen, die jedoch hier als steuerstrafrechtlich irrelevant auszuscheiden habe. Gewiß ist die Verkaufsofferte in ihren verschiedenartigsten Abwandlungen oft zu Steuerhinterziehungen verwandt worden. Die hieraus besonders bei den Steuerstellen entstandene „Offertpsychose“, die dazu führt, fast jede Offerte als wirtschaftliche Übereignung i. S. des § 6 GrErwStG. anzusehen, halte ich jedoch nicht für begründet. Diese Frage hat übrigens auch deshalb große Bedeutung, weil auch unter den Notaren noch immer weitgehende Unsicherheit herrscht über den Umfang der durch § 25 GrErwStG. geschaffenen Anzeigepflicht.

Nach § 5 Abs. 4 Nr. 2 GrErwStG. werden als Veräußerungsgeschäfte i. S. des § 5 Abs. 1 die Rechtsgeschäfte angesehen, die die Übertragung von Rechten aus Anträgen zur Schließung eines den Veräußerer bindenden Veräußerungsgeschäfts zum Gegenstand haben, sowie aus Verträgen, durch die nur der Veräußerer zur Schließung eines Veräußerungsgeschäfts verpflichtet wird. Grundsätzlich fallen Vertragsanträge nicht unter § 5 Abs. 4 Nr. 2. Das ist in Rspr. und Schrifttum anerkannt, da die Offerte, aus der kein unmittelbarer Auflassungsanspruch entsteht, kein Veräußerungsgeschäft ist (vgl. RFH. 9, 19 ff. = *Mrozek*, R. 1 zu § 5 Abs. 4 Nr. 2 [Gr. Senat]; *Ott* § 5 Anm. 7; *Lion* § 5 Anm. 4, 23; *Boethke-Bergschmidt* § 5 Anm. 5; *Hagelberg-Krämer* § 5 Anm. 5, § 7 Anm. 4d). Nur dann kann die Offerte ein steuerpflichtiger Rechtsvorgang i. S. des § 6 GrErwStG. werden, wenn dem Antragsempfänger dadurch die Möglichkeit gegeben wird, ohne formelle Eigentumsübertragung über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen. Wesentlichste Kriterien hierfür sind z. B.: lange Dauer der Bindung für den Veräußerer, hohe Anzahlung, die bei Nichtannahme der Offerte als Reugeld verfallen ist, Eintragung von Grundschulden für den Antragsempfänger, deren Höhe den Grundstückswert erschöpfen, Eintragung einer Auflassungsvormerkung, Übergang von Nutzungen und Lasten beim Vertragsantrag, weitgehende Verwaltungs- und Verkaufs- (Auflassungs-) Vollmacht. In solchen Fällen besteht denn auch eine Anzeigepflicht der Notare, auf Grund des § 25 Ziff. 1 Abs. 3 GrErwStG., obwohl der RFH. in der erwähnten Entsch. (RFH. 9, 19) grundsätzlich erklärt hat, daß die Notare nicht genötigt sind, der Steuerstelle die Aufnahme von Vertragsanträgen mitzuteilen. Diese Mitteilungspflicht gründet sich nicht nur auf § 25 GrErwStG., § 188 RAbgO. 1931, sondern sie folgt für Preußen auch aus einer Reihe von Vfg. Verwiesen sei auf die AllgVfg. v. 24. Sept. 1919 (JMBl. 443), v. 11. Nov. 1919 (JMBl. 553), v. 24. Juli 1925 (JMBl. 267) (vgl. ferner *Boethke*, Anzeigepflicht der Notare: DStBl. 1924, 564). Bemerkt sei noch, daß die Unterlassung der Anzeige, sofern sie vorsätzlich geschieht, strafbare Beihilfe i. S. des § 361 RAbgO. sein oder doch bei versehentlicher Unterlassung als Ordnungswidrigkeit nach § 377 RAbgO. geahndet werden kann.

Die hier von F. dem Angekl. gemachte Offerte ist m. E., soweit der Tatbestand die Beurteilung zuläßt, kein steuerpflichtiges Rechtsgeschäft i. S. des § 6, sondern ein ernstgemeinter Vertragsantrag.

Dem steht auch nicht entgegen, daß Nutzungen und Lasten des Grundstücks am Tage der Offerte auf den Angekl. übergingen, da eine solche Vereinbarung allein Steuerpflicht nicht auszulösen vermag.

2. Das RG. gründet die Verurteilung des Angekl. wegen vollendeter Steuerhinterziehung im wesentlichen auf die Tatsache, daß der Angekl., als ihm das Geschäft leid geworden war, durch notarielle Verzichtserklärung v. 14. März 1925 auf die Rechte aus der Kaufofferte verzichtet und dem F. den neuen Käufer K. zugeführt habe, mit dem am gleichen Tage ein notarieller Kaufvertrag geschlossen wurde. Ferner darauf, daß der Angekl. auch von K. 10 000 ℳ in bar und eine Hypothek von 15 000 ℳ erhalten habe. Die Gründe des RG. unter 5 tragen m. E. die Verurteilung des Angekl. nicht. Es sind hier zwei Fragen zu untersuchen, die eine Nachprüfung durch das RG. überhaupt nicht oder nicht zutreffend erfahren haben. Einmal ist zu prüfen, ob zivilrechtlich in dem Verzicht des Angekl. auf die Rechte aus der Offerte eine Abtretung seiner Rechte an K. liegt. Ferner ob der Verzicht auf die Rechte aus einer Offerte schlechthin steuerpflichtig sein kann, und unter welchen Voraussetzungen.

a) Die Offerte v. 1. Nov. 1923 band nur den Veräußerer F. und begründete für den Angekl. einen Auflassungsanspruch erst durch die — nicht erfolgte — Annahme der Offerte. Während bei einem Kaufvertrag nach §§ 398, 400 BGB. die Rechte aus diesem Vertrage, sofern das nicht besonders ausgeschlossen ist, auf einen Dritten übertragen werden können, sind die Rechte aus einem Vertragsantrag grundsätzlich nicht abtretbar, da durch den Antrag für den Antragsempfänger nicht ein abtretbares Recht, sondern nur eine Rechtslage begründet wird, aus der erst bei rechtzeitiger Annahme Rechte und Pflichten entstehen (RG.: Recht 1911 Nr. 2802; RG.: Gruch. 53, 835). Die Zulässigkeit der Abtretung ist jedoch dann nicht zu leugnen, wenn sie sich aus der Offerte selbst ergibt (RG. 111, 47). Das war hier nicht der Fall. Sie kann auch nachher vereinbart werden. An einer solchen Vereinbarung fehlt es jedoch. Die Tatsache allein, daß F. mit K., nachdem der Angekl. auf die Rechte aus der Offerte verzichtet hatte, zum Vertragsabschluß kam, genügt nicht. Der Angekl. hatte keine Möglichkeit, F. zu zwingen, mit K. einen Vertrag abzuschließen, z. B. um auf diese Weise seine Anzahlung zu retten. F. wiederum brauchte nach dem erklärten Verzicht des Angekl. sich nachträglich nicht damit einverstanden zu erklären, daß der Angekl. seine „Rechte“ an K. abtrat. Die Konstruktion des LG., die das RG. als „rechtlich nicht zu beanstanden“ bezeichnet, ist m. E. nicht nur gekünstelt, sondern sogar unrichtig. Die Offerte gab dem Angekl. nur dann Rechte, wenn er sie annahm. Schlug er die Annahme innerhalb der Bindungsfrist aus, verzichtete er also auf die sich für ihn durch die Annahme der Offerte ergebenden Rechte, so bestand mit dieser Erklärung ein vertrags- und bindungsloser Zustand, in dem alle Rechtsbeziehungen zwischen F. und dem Angekl. gelöst waren. Hätte F. wirklich seine Zustimmung zur Abtretung der Rechte des Angekl. an K. geben wollen — nach dem oben Gesagten rechtlich unmöglich —, so hätte eine solche Erklärung **bereits vor dem Verzicht** und ausdrücklich gegeben werden müssen. Belanglos erscheint auch, daß F. mit K. einen neuen Vertrag abgeschlossen hat, der den in der Offerte enthaltenen Verkaufsbedingungen entsprach. Wie der RFH. in einer Entsch. (**Mrozek**, R. 7 zu § 5 Abs. 4 Nr. 2) ausgesprochen hat, bedarf die Abtretung der Rechte aus einem Vertragsantrag der Annahme. Diese kann auch nicht darin gefunden werden, daß der Antragende mit dem Dritten einen besonderen Vertrag abschließt, mag dieser auch nur geringe Abweichungen von dem Vertragsangebot enthalten.

b) Unzutreffend ist auch die Heranziehung des § 6 GrErwStG., um darzutun, daß auch „wirtschaftlich“ der „Verzicht“ des Angekl. auf seine Option sich als entgeltliche Abtretung seines Rechts aus dem Angebot v. 1. Nov. 1923 darstelle. § 6 GrErwStG. paßt insofern nicht, als diese Bestimmung nicht eine Generalklausel für die steuerliche Erfassung wirtschaftlicher Vorgänge schlechthin enthält, sondern der steuerpflichtige Rechtsvorgang besteht darin, daß es einem anderen ermöglicht wird, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen (vgl. im einzelnen **Hagelberg-Krämer** § 6 Anm. 2). Der Angekl. konnte aber sein wirtschaftliches Eigentum nicht an F. übertragen, da er gar nicht wirtschaftlicher Eigentümer geworden war. Auch konnte durch den Verzicht des Angekl. allein K. niemals wirtschaftliches Eigentum erlangen, da es stets der Mitwirkung des F. bedurfte, um dem K. die Rechtsstellung des wirtschaftlichen Eigentümers zu verschaffen.

c) Wenn auch zivilrechtlich der Standpunkt vertretbar ist, daß Rechte aus Vertragsanträgen überhaupt nicht abgetreten werden können, und daß daher auch ein Verzicht auf solche Rechte unwirksam ist, so könnte doch Steuerpflicht dadurch entstehen, daß die in die Form eines Verzichtes gekleidete Abtretung von dem Veräußerer dem Dritten gegenüber anerkannt, und dadurch für diesen das selbständige Recht begründet wird, seinerseits die Offerte anzunehmen (vgl. RG. 111, 47; Ott § 5 Anm. 69). Das RG. hat sich zu dieser Auffassung bekannt, wenn auch mit unzureichender Begründung. Die einzige Möglichkeit, den notariellen Verzicht des Angekl. als Veräußerungsgeschäft steuerlich zu erfassen, besteht dann, wenn man diesen Verzicht in Verbindung mit der Beschaffung eines neuen Käufers als Steuerumgehung betrachtet, also in der Anwendung des § 5 Abs. 4 Nr. 2 GrErwStG. **i. Verb. m. § 5 RAbgO.** Erste Voraussetzung ist alsdann, daß der Verzicht nicht etwa nur zum Schein erklärt ist, sondern ernstlich gewollt war, um die Steuerpflicht zu vermeiden, daß diese aber dann erst recht durch § 5 RAbgO. eingetreten ist. Hier hätte das RG. die reichhaltige Rspr. des RFH. unbedingt heranziehen müssen, da es sich hier offensichtlich um einen Grenzfall handelt.

3. RG. hat es als nicht zu beanstanden erklärt, in dem Verzicht des Angekl. auf sein „Optionsrecht“ eine Übertragung seiner Rechte aus der Offerte auf K. zu erblicken. Mit Recht hat der RFH. in einem ähnlich gelagerten Falle jedoch die Anwendung des § 5 RAbgO. abgelehnt und festgestellt, daß sich selbst aus der Tatsache, daß der Kaufvertrag mit dem neuen Käufer auf Veranlassung des ersten Antragsempfängers abgeschlossen worden ist, eine Annahme, der Antragsempfänger habe seine Rechte aus dem Vertragsantrag abgetreten, nicht herleiten lasse. Dabei hat der RFH. ausgesprochen, daß eine der wirtschaftlichen Lage nicht entsprechende ungewöhnliche Rechtsform dann nicht vorliege, wenn jemand von vornherein nicht die Absicht habe, das Grundstück wirtschaftlich zu erwerben **und weiter zu veräußern**. Hieran werde auch durch die Nichtannahme eines Vertragsantrages in Verbindung mit Abschluß eines Veräußerungsvertrages zwischen dem Eigentümer und einem Dritten nichts geändert (vgl. RFH.: **Mrozek**, R. 19 zu § 5 Abs. 4 Nr. 2). Auch dann hat der RFH. die Anwendung des § 5 RAbgO. verneint, wenn dem ersten Käufer der Kauf leid wird und er dem Verkäufer einen anderen Interessenten zuführt, mit dem er einen neuen Vertrag, unter Aufhebung des ersten, abschließt. Dabei ist entscheidendes Gewicht auf die Feststellung gelegt, daß der erste Kauf nicht in der Absicht der Weiterveräußerung geschlossen war (RFH.: **Mrozek**, R. 2 zu § 6; vgl. ferner **Mrozek**, R. 1 und 3 zu § 5 RAbgO. Abs. 1), selbst dann, wenn der Erstkäufer eine Abfindung von dem neuen Käufer erhalten hat (RFH.: StW. I, 371; V, 566; vgl. ferner RFH.: StW. V, 290, 329; VII, 198). Anders liegt der Fall, wenn sich der Eigentümer A. gegenüber dem Antragsempfänger B. bindend verpflichtet hat, ihm oder einem von ihm zu benennenden Dritten C. aufzulassen, daraufhin die früheren Vereinbarungen zwischen A. und B. aufgehoben, und unter Übertragung der Rechte an C., unmittelbar ein Vertrag zwischen A. und C. geschlossen worden ist. Dann ist der Tatbestand des § 5 RAbgO. erfüllt (vgl. RFH. 6, 118; 11, 106 ff.; RFH.: StW. II, 740; IV, 566; V, 329; **Ott**: AllgStR. 1923, 531; **Roth**: RStR. 1922, 69; **Hagelberg-Krämer** § 5 Anm. 5c, § 7 Anm. 4d). In unserem Falle hat der Angekl. die Absicht der Weiterveräußerung im Zeitpunkt der Offerte offenbar nicht gehabt. Dagegen spricht, daß er alsbald die Bewirtschaftung des Grundstücks übernommen und nach der Feststellung des LG. zu diesem Zweck erhebliche Beträge auf das Grundstück verwendet hat. Daß er sich später seine Verwendungen von K. erstatten ließ, ist für sich allein kein Argument i. S. des § 5 RAbgO.

4. RG. hat den Angekl. wegen vollendeter Steuerhinterziehung nach § 359 RAbgO. bestraft, weil der Angekl. die ihm aus § 26 GrErwStG. obliegende Verpflichtung von der „Abtretung seiner Rechte“ Anzeige zu erstatten unterlassen habe, obwohl er sich der Steuerpflichtigkeit eines „derartigen Sonderabkommens“ bewußt gewesen oder aber mit der Möglichkeit der Steuerpflicht gerechnet und auch für diesen Fall die Hinterziehung der Steuer gebilligt habe. RG. hat hierin eine unmittelbare Steuerverkürzung, nicht etwa nur eine Steuerumgehung i. S. des § 5 RAbgO. gesehen. Abgesehen davon, daß schon die rein steuerrechtlichen Voraussetzungen fehlen, vermag ich auch der steuerstrafrechtlichen Beurteilung des RG. nicht zuzustimmen. Einmal fehlt es an der begrifflichen Trennung zwischen Scheingeschäft und Umgehungsgeschäft. Nach der Annahme des RG. ist in den Abmachungen des Angekl. mit K. in Verbindung mit seinem Verzicht auf die Rechte aus dem Vertragsantrage die Übertragung dieser Rechte auf K. zu erblicken. Hat aber der Angekl. seine Rechte abgetreten, so ist der notarielle Verzicht nur zum Schein erklärt oder umgekehrt: liegt ein ernstliches Umgehungsgeschäft vor, so kann von einer Abtretung der Rechte aus der Offerte seitens des Angekl. an K. nicht gesprochen werden. Hier hat es das RG. an der notwendigen Klarstellung fehlen lassen, worauf auch **Strauß**: JW. 1931, 275 hingewiesen hat. In Übereinstimmung mit der Rspr. des RFH. wird man in derartigen Fällen fast stets ein Umgehungsgeschäft annehmen müssen. Ein solches ist aber nach § 359 Abs. 4 RAbgO. nur dann als Steuerhinterziehung strafbar, wenn die Verkürzung von Steuereinnahmen oder die Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile dadurch bewirkt wird, daß der Täter vorsätzlich Pflichten verletzt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen. Es geht über den Rahmen dieser Anm. hinaus, sich hier im einzelnen mit dem dogmatischen Begriff der Steuerumgehung und der daraus sich ergehenden theoretischen und praktischen Konsequenzen auseinanderzusetzen (vgl. **Hensel**, „Zur Dogmatik des Begriffs der Steuerumgehung“ in Bonner Festg. für Zitelmann; **Strauß**: JW. 1931, 275 ff.; **Boethke**: JW. 1931, 278). Es sei hierzu nur kurz folgendes bemerkt:

Die zur Ermittlung einer etwaigen Grunderwerbsteuerpflicht geschaffene Mitteilungsverpflichtung ergibt sich aus § 26 GrErwStG. für denjenigen, der „an einem steuerpflichtigen Rechtsvorgange beteiligt ist“ (vgl. auch § 1 D ABGrErwStG.; RZBl. 1919, 1177). M. E. liegt hier aber eine Verletzung des § 26 überhaupt nicht vor, weil eine

****10.** § 379 RAbgO.; §§ 128, 147 BranntwMonG.

1. **Steht die Aburteilung des flüchtigen Haupttäters noch aus und könnte in diesem Verfahren wegen Hinterziehung der Branntweinmonopoleinnahme auf Einziehung des fraglichen Sprits noch erkannt werden, so steht dem sog. objektiven Verfahren mit dem Ziel der Einziehung nicht entgegen, daß der Ausspruch der Einziehung in dem rechtskräftig entschiedenen Verfahren gegen die Mittäter unterlassen worden ist.**

2. **Die Tatsache allein, daß eine Vermischung des einzuziehenden Sprits stattgefunden hat, vermag den Einziehungsanspruch nicht zum Erlöschen zu bringen. Entscheidend ist vielmehr, ob nach der Auffassung des täglichen Lebens die durch Vermischung entstandene Sache gegenüber derjenigen, die den Gegenstand der Straftat gebildet hat, eine neue Sache von anderem Wesen und Gehalt geworden ist.**

Das rechtskräftige Urteil v. 26. Sept. 1928 steht dem gegenwärtigen, nicht gegen einen bestimmten Täter gerichteten Verfahren nicht entgegen.

Da der BeschwF. in jenem Urt. (entgegen dem Eröffnungsbeschluß und dem Urt. der ersten Instanz, in denen ihm Monopolhehlerei zur Last gelegt war) nur wegen Vergehens gegen § 144 BranntwMonG. verurteilt worden ist, konnte in dem gegen ihn damals gerichteten Strafverfahren auf Einziehung des bei ihm beschlagnahmten, aus der Geheimbrennerei in Unterw. bezogenen Branntweins allerdings nicht erkannt werden (vgl. dazu RGSt. 62, 49; 63, 23 [25]). Dagegen wäre die Einziehung gegenüber den Personen, die in dem genannten Urt. wegen Hinterziehung der Monopoleinnahme hinsichtlich der hier fraglichen Spritmenge verurteilt worden sind, nämlich den Angekl. B., A. K. und Sch., möglich gewesen. Indes ein Fall, wie er in RGSt. 8, 349 zur Beurteilung gestanden hat, liegt hier nicht vor. Der Umstand, daß der Ausspruch der Einziehung in dem rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren gegen die drei genannten Personen unterlassen worden ist, steht der Durchführung des hier fraglichen, nicht gegen einen bestimmten Täter gerichteten Verfahrens um deswillen nicht entgegen, weil die Aburteilung des — flüchtigen — Haupttäters Johann K. noch aussteht. In dem Verfahren gegen diesen würde die Einziehung der hier fraglichen Spritmenge — die zu denjenigen gehört, hinsichtlich deren Johann K. (zusammen mit den drei bereits abgeurteilten Mittätern) die Monopoleinnahme hinterzogen hat — noch zulässig sein. Unter solchen Umständen ist — da das Verfahren gegen diesen Täter wegen seiner Abwesenheit nicht durchführbar ist — auch das sog. objektive Verfahren mit dem Ziele der Einziehung der hier fraglichen Spritmengen noch zulässig; der Einwand der rechtskräftig entschiedenen Sache steht diesem neuen Verfahren nicht entgegen (vgl. RGSt. 27, 352 [354]; 44, 315 [319]).

3. Der BeschwF. wendet gegen den Einziehungsantrag ein, er habe den aus der Geheimbrennerei in Unterw. bezogenen Branntwein — und zwar bereits vor der Beschlagnahme durch die Steuerbehörde — mit Monopolsprit vermischt. Jener sei damit untrennbarer Bestandteil einer anderen Sache geworden, und diese unterliege der Einziehung nicht. —

Der Einwand greift nicht durch. Allerdings kann — insoweit ist dem BeschwF. rechtzugeben — nach § 128 BranntwMonG. auf Einziehung nur insoweit erkannt werden, als es sich um „Branntwein oder Branntweinerzeugnisse" handelt, „hinsichtlich deren die Hinterziehung der Monopoleinnahme begangen worden ist". Ist eine hiernach der Einziehung unterliegende Sache durch Vermischung oder durch Verarbeitung untergegangen, so entfällt der Einziehungsanspruch (er verwandelt sich in einen solchen auf Wertersatz), ähnlich wie nach §§ 946—950 BGB. das Eigentum an Bestandteilen der durch Vermischung oder Verarbeitung neu hergestellten Sache untergeht. Ob aber durch die mit dem Einziehungsgegenstand vorgenommenen Handlungen wirklich eine **neue** Sache entstanden ist, oder ob nur eine „Bearbeitung" der — in ihrem Wesen unverändert bleibenden — Sache vorgenommen ist, bestimmt sich nach der Verkehrsanschauung. Die Tatsache **allein**, daß eine Vermischung stattgefunden hat, reicht nicht aus, um den Einziehungsanspruch zum Erlöschen zu bringen. Entscheidend ist vielmehr, ob nach der Auffassung des täglichen Lebens die durch die Vermischung entstandene Sache gegenüber derjenigen, die den Gegenstand der Straftat gebildet hat, eine **neue** Sache von anderem Wesen und Gehalt geworden ist. Nur wenn dies festgestellt werden kann, entfällt die Zulässigkeit der Einziehung. Das hat das RG. in Fällen strafbarer Verfehlungen gegen das WeinG. bereits mehrfach ausgesprochen (vgl. RGSt. 42, 123 [125 f.]; 52, 47 [48]). Die dort entwickelten Grundsätze müssen auch im Bereich des § 128 BranntwMonG. Anwendung finden. Legt man sie der Entsch. des gegenwärtigen Falles zugrunde, so ergibt sich, daß der durch die Hinterziehung der Monopoleinnahme begründete Anspruch auf Einziehung der hier in Frage stehenden Branntweinmenge fortbesteht. Denn nach den von der StrK. getroffenen Feststellungen ist der Zusatz an Monopolsprit nur gering gewesen und ist der aus der Brennerei Unterw. entstammende Sprit durch den Zusatz von Monopolbranntwein in seiner Art und Beschaffenheit nur unwesentlich verändert, im Sinne der Verkehrsauffassung also nicht eine neue Sache von anderem Wesen und Gehalt geworden.

(3. Sen. v. 23. Febr. 1931; 3 D 907/30.) [A.]

****11.** § 2 StGB.; § 369a RAbgO.; § 66 TabStG. a. F.; §§ 18, 21, 22a TabStGAusfBest.

1. **Die bewußt unbefugte Eintragung eines höheren als des der Hebestelle angemeldeten und von ihr zur Berechnung der Tabaksteuer zugrunde gelegten Kleinverkaufspreises in die ohne Angabe dieses, also unfertig gelieferten Steuerzeichen ist als Anfertigung unechter Steuerzeichen anzusehen.**

2. **Der Verfälschung von Steuerzeichen macht sich derjenige schuldig, der auf echten fertigen Steuerzeichen den von der Behörde handschriftlich eingetragenen Kleinverkaufspreis entfernt und ihn durch einen anderen Kleinverkaufspreis ersetzt.**

Steuerumgehung keinen „steuerpflichtigen Rechtsvorgang" darstellt. Strauß (a. a. O. S. 276) beruft sich für die gegenteilige Ansicht zu Unrecht auf Hagelberg-Krämer § 26 Anm. 4, wenn er der Meinung ist, daß dort die Anzeigepflicht auch auf die Fälle des § 5 RAbgO. erstreckt worden ist. Im Gegensatz zu Ott (§ 26 Anm. 2), der eine „fürsorgliche Anzeigepflicht" in den Fällen des § 5 RAbgO. annimmt, haben wir einen derartigen Standpunkt nicht vertreten. Wir haben im Gegenteil auf die Schwierigkeiten hingewiesen, die sich aus subjektiven Gründen der Annahme einer Steuerhinterziehung entgegenstellen und zum Ausdruck gebracht, daß eine Steuerhinterziehung in den Umgehungsfällen nur selten angenommen werden kann. Das wird immer dann der Fall sein, wenn durch die Beteiligten bei versuchter Aufklärung des Umgehungsgeschäfts durch die Steuerbehörde unrichtige Angaben gemacht werden, die zur Verkürzung der Steuereinnahmen führen.

Nach alledem halte ich die Verurteilung des Angekl. aus § 359 RAbgO. nicht für gerechtfertigt und kann mich auch der Meinung von Strauß a. a. O. S. 277 nicht anschließen, der die Entsch. „gefühlsmäßig nicht als unbefriedigend" empfindet. Selbst wenn wirklich eine Verletzung der formalen Anzeigepflicht vorliegt, so könnte m. E. höchstens eine Ordnungswidrigkeit i. S. des § 377 RAbgO. angenommen werden (ebenso Lion § 26 Anm. 5, nach dessen Auffassung die Anzeigepflicht der Privatpersonen im großen Publikum fast unbekannt ist, sowie Boethke-Bergschmidt S. 252).

5. Die Verurteilung des Angekl. wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung hätte m. E. auch eine Prüfung der Frage erfordert, ob sich nicht der Angekl. in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften befunden hat (§ 358 RAbgO.). Denn ein Irrtum über die Steuerpflicht, gleichgültig, ob entschuldbarer oder unentschuldbarer Irrtum, schließt den Vorsatz der Steuerhinterziehung aus (RG.: JW. 1927, 1755, 2856; StW. VI, 206; Hagelberg-Krämer § 358 Anm. 2). War der Angekl. sonach ohne Verschulden in Unkenntnis einer etwaigen Anzeigepflicht aus § 26 GrErwStG., so liegt ein Strafausschließungsgrund vor und der Angekl. daher auch unter diesem Gesichtspunkt freizusprechen.

RA. Dr. Ludwig Krämer, Berlin.

3. § 369a RAbgO. ist gegenüber § 66 TabStGes. als das mildere Gesetz anzusehen. †)

Der Angekl. ist am 8. Jan. 1930 unter Freisprechung von der Beschuldigung der Tabaksteuerhinterziehung wegen fortgesetzter Fälschung von Steuerzeichen auf Grund von § 66 TabStG. a. F. zu der gesetzlichen Mindeststrafe von drei Monaten Gefängnis verurteilt worden.

Es ist davon auszugehen, daß nach der Überzeugung des BG. die Geständnisse des Angekl., wie die Protokolle der Zollbeamten v. 17. Nov. 1925 und 23. Nov. 1925 sie wiedergeben, „in allen Punkten" — also auch, soweit der Angekl. sie in der Berufungsverhandlung nicht wiederholt, sondern sie als erpreßt widerrufen hat — „der Wahrheit entsprechen". Aus dem Inhalt dieser gesamten Geständnisse ergibt sich daher der Sachverhalt, den das BG. für erwiesen erachtet und bei der Anwendung des § 66 TabStG. zugrunde gelegt hat. Er ist deshalb auch für die Entscheidung des RevG. maßgebend.

1. Hiernach hat sich aber der Angekl. gegen § 66 TabStG. a. F. einmal dadurch vergangen, daß er, wie er auch in der Berufungsverhandlung noch zugegeben hat, „Blankosteuerzeichen" verwendete, die er „mit höheren Verkaufspreisen ausgefüllt hatte, als er nach den Bestellzetteln berechtigt" war. Hierbei handelte es sich um die in § 18 Abs. 2 TabStGAusfBest. zugelassenen „Steuerzeichen ohne Angabe des Kleinverkaufspreises". Zwar soll nach § 22a AusfBest. bei ihnen die Ausfüllung des die Grundlage der Versteuerung bildenden Kleinverkaufspreises im allgemeinen durch die Hebestelle und vor der Abgabe an die Besteller geschehen; ausnahmsweise kann jedoch hiervon abgesehen und den Bestellern, falls gegen ihre steuerliche Zuverlässigkeit Bedenken nicht bestehen, gestattet werden, daß sie selbst auf den ihnen gelieferten „Steuerzeichen ohne Preisangabe" den Kleinverkaufspreis eintragen (§ 22a Abs. 1 Satz 2 AusfBest.). Welchen Kleinverkaufspreis sie hiernach einzutragen ermächtigt sind, ergibt sich aus dem von ihnen eingereichten Bestellzettel (vgl. § 21 Abs. 1 AusfBest. und Muster 1 dazu), dessen Zweitausfertigung der Besteller zurückerhält (§ 21 Abs. 2 Satz 5 AusfBest.). Nach diesen bei der Bestellung im Bestellzettel angegebenen Kleinverkaufspreisen bemißt sich, entsprechend der Höhe der davon abhängigen Steuer (§ 5 TabStG.), der Steuerwert der gelieferten Steuerzeichen und die Höhe des für sie als Steuer vom Besteller zu zahlenden Geldbetrags (vgl. § 21 Abs. 1 AusfBest. und das Muster des dazugehörenden Bestellzettels nebst den ihnen als Anlagen beigefügten Übersichten des Wertes der einzelnen Steuerzeichen). Höhere als die in dem Bestellzettel angemeldeten und durch die Lieferung der Steuerzeichen unter Berechnung eines dementsprechenden Steuerbetrags festgelegten Kleinverkaufspreise einzutragen, ist daher der Besteller nicht befugt. Mißbraucht er das in seine steuerliche Zuverlässigkeit gesetzte Vertrauen, indem er in die ihm zur eigenen Eintragung des Kleinverkaufspreises gelieferten Steuerzeichen diesen höher als ihm gestattet ist einträgt, so verleiht er ihnen hierdurch den Anschein, als habe er sie mit der Ermächtigung der Hebestelle zu dieser Eintragung verabfolgt erhalten und ausgefüllt.

Eine solche unbefugte Fertigstellung der mit vorbehaltener Angabe des Kleinverkaufspreises, also unfertig gelieferten Steuerzeichen ist aber, wie der erk. Sen. schon in dem Urteil v. 18. Juni 1928 (RGSt. 62, 210) ausgesprochen hat, i. S. von § 66 TabStG. a. F. als Anfertigung unechter Steuerzeichen anzusehen, ähnlich wie in § 269 StGB. die dem Willen des Ausstellers zuwiderlaufende Ausfüllung einer unfertigen Urkunde der fälschlichen Anfertigung einer Urkunde gleichgeachtet wird.

Die bewußt unbefugten Eintragungen eines höheren als des der Hebestelle angemeldeten und von ihr nach § 6 TabStG., § 21 Abs. 1 AusfBest. bei der Lieferung der Steuerzeichen zur Berechnung der Steuer zugrunde gelegten Kleinverkaufspreises hat aber der Angekl. vorgenommen, um die Steuerzeichen unter dem Anschein, als seien sie mit Erlaubnis der Hebestelle so ausgefüllt worden — also als echt —, zu verwenden. Hierdurch hat er daher den Tatbestand des § 66 TabStG. a. F. in der ersten der dort vorgesehenen Begehungsarten verwirklicht. Da der Angekl. derartig unbefugt ausgefüllte — also „falsche" — Steuerzeichen auch wirklich verwendet, mithin von ihnen Gebrauch gemacht hat, so trifft hierdurch ein Zuwiderhandeln gegen § 66 TabStG. a. F. in der I. und III. Begehungsart zusammen. Das würde bereits genügen, um, vorbehaltlich der noch zu erörternden Anwendung von § 369a RAbgO., die Verurteilung des Angekl. aus § 66 TabStG. a. F. zu der dort angedrohten Mindeststrafe von drei Monaten Gefängnis zu rechtfertigen.

2. Nach dem vom LG. für wahr gehaltenen Inhalt der früheren Geständnisse hat der Angekl. aber außerdem auf echten fertigen Steuerzeichen den von der Behörde handschriftlich eingetragenen Kleinverkaufspreis mit Chlorlauge abgewaschen und ihn durch einen anderen Kleinverkaufspreis ersetzt, so daß das Steuerzeichen nunmehr „scheinbar auf einen anderen Wertbetrag hinwies". Daß diese von dem Angekl. unbefugt eingedruckten Kleinverkaufspreise höher waren als diejenigen, die er beseitigt hatte, hat zwar das Urteil nicht ausdrücklich hervorgehoben, ergibt sich aber aus der Sachlage, da sonst die Änderung der Preise keinen Zweck gehabt hätte; überdies hat das BG. dem Angekl. nicht geglaubt, daß er nur „experimentell" die Möglichkeit einer Beseitigung jener Preisangaben festzustellen bezweckt, nicht aber beabsichtigt habe, die Steuerzeichen „später mit höheren Preisen zu bedrucken und zu verwenden". Hiernach ist bei diesen zweifellos „verfälschten" Steuerzeichen die II. Begehungsart des § 66 TabStG. a. F. (Verfälschung echter Steuerzeichen in der

---

Zu 11. Zu 1. Ist die unbefugte Ausfüllung sog. Blankosteuerzeichen als Anfertigung unechter Steuerzeichen i. S. des § 66 TabStG. (1. Begehungsform) anzusehen?

Echt nennen wir nach Binding (Lehrb. des Strafrechts, 2. Bd. 1. Abt. S. 209) eine Urkunde unter zwei Voraussetzungen:

a) wenn der wirkliche Aussteller und derjenige, den sie als Aussteller nennt oder zu erkennen gibt, identisch ist;
b) wenn außerdem, was in der Urkunde juristisch Bedeutsames steht, mit dem übereinstimmt, was der Aussteller Wahres oder Unwahres in ihr und durch sie bekundet hat.

Es ist nur eine Weiterführung des unter b genannten Erfordernisses, wenn man annimmt, daß die Ausfüllung eines Blanketts unter Abweichung vom Auftrage des Vollmachtgebers die Urkunde zu einer unechten macht, sich also als Anfertigung einer falschen Urkunde darstellt (Binding a. a. O. S. 236, 237). Binding (a. a. O. S. 237), Frank (Komm. z. StGB., 18. Aufl. 1931, § 269 Anm. 1) und andere sind daher der Meinung, daß sich die Charakterisierung des Blankettmißbrauchs als fälschliche Anfertigung einer Urkunde, wie sie § 269 StG. darstellt, bereits aus dem Wesen der echten Urkunde hätte ableiten lassen.

Es mag dahingestellt bleiben, ob die Steuerzeichen Urkunden im Sinne des StGB. sind (das RG. verneint die Urkundeneigenschaft der Steuerzeichen in RGSt. 62, 203 ff.); jedenfalls ist es aber durchaus einleuchtend, wenn das RG. in Anlehnung an seine frühere Rspr. den im § 269 StGB. ausgesprochenen Gedanken auch auf die Tabaksteuerzeichen entsprechend anwendet. Denn zweifellos ist auch für die Steuerzeichen von wesentlicher Bedeutung, daß sie hinsichtlich des gedanklichen Inhalts mit dem übereinstimmen, was der Aussteller mit ihnen bekunden wollte, nämlich daß ein dem Wert des Steuerzeichens entsprechender Betrag bei der Zollstelle eingezahlt oder in Rechnung gestellt ist. Wenn der Bezieher von Steuerzeichen durch einen Mißbrauch des in ihn gesetzten Vertrauens einen anderen als den tatsächlich der Berechnung des Steuerbetrags zugrunde gelegten Kleinverkaufspreis einsetzt, so fertigt er — ähnlich wie der Täter beim Blankettmißbrauch — ein unechtes Steuerzeichen an und fällt darum, wenn er die Absicht hat, es als echt zu verwenden, wie das RG. mit Recht annimmt, unter § 66 TabStG. (1. Begehungsform), und wenn er von dem falschen Steuerzeichen tatsächlich Gebrauch macht, auch unter die 3. Begehungsform.

Zu 2. Daß die Entfernung des auf dem Steuerzeichen befindlichen Kleinverkaufspreises (hier durch Abwaschen der Steuerzeichen mit Chlorlauge) und die Eintragung eines neuen (höheren) Kleinverkaufspreises eine Verfälschung echter Steuerzeichen im Sinne der 2. Begehungsform des § 66 a. a. O. — im Falle des Gebrauchmachens auch im Sinne der 3. Begehungsform des § 66 a. a. O. — darstellt, kann nicht zweifelhaft sein (vgl. hierzu z. B. das Urt. des RG. v. 13. Okt. 1930, 2 D 890/29: Kartei z. TabStG. § 66 R. 8, wo die Ablösung und Entfernung des ursprünglichen Kleinverkaufspreises und das Einkleben des entsprechenden Teiles eines einen höheren Verkaufswert angebenden Steuerzeichens als Verfälschung echter Steuerzeichen angesehen wird).

Da auch das Verhältnis des § 369a RAbgO. zu § 66 TabStG. richtig gekennzeichnet ist, wird dem Urteil allenthalben zuzustimmen sein.

RegR. Dr. R. Goetzeler, Berlin.

Absicht, sie zu einem höheren Werte zu verwenden) als hinreichend festgestellt anzusehen. Aber abgesehen davon würde auch hier wenigstens bei einem Teil jener Steuerzeichen die III. Begehungsart des § 66 TabStG. a. F. gegeben sein; denn von diesen verfälschten Steuerzeichen hat er nach seinem vom LG. für wahr gehaltenen Geständnis immerhin einige, wenn auch „nur einzelne", durch Anbringung an den in seinem Verkaufsraum befindlichen, daher aber zu versteuernden Tabakwaren „verwendet" und von ihnen hierdurch Gebrauch gemacht. In welchem Umfang er das getan hat, ist nach Lage der Sache sowohl für den Schuldspruch als auch für das Strafmaß ohne Belang.

Das am 8. Jan. 1930 erlassene BU. hat übersehen, daß seit dem 1. Jan. 1930 der § 66 TabStG. bereits durch § 369a RAbgO. ersetzt war (Art. VI Nr. 12 und Art. IX Abs. 1 Ges. v. 22. Dez. 1929 [RGBl. I, 234]). Daher ist unterlassen worden, zu prüfen, ob die Fälschungen des Angeklagten auch nach § 369a RAbgO. strafbar geblieben sind, und ob diese Strafvorschrift für den hier in Frage kommenden Sachverhalt i. S. von § 2 Abs. 2 StGB. i. Verb. m. § 355 RAbgO. als das mildere Strafgesetz anzusehen ist. Beides ist zu bejahen; denn § 369a RAbgO. bedroht — im Ergebnis — ebenfalls mit Strafe sowohl das Anfertigen unechter Steuerzeichen, wenn es in der Absicht, sie als echt zu verwenden, geschieht, als auch die wissentliche Verwendung verfälschter Steuerzeichen. Daß § 369a RAbgO. bei der Verfälschung echter Steuerzeichen im Tatbestand insofern weiter geht — also härter ist — als § 66 TabStG., als hier Verfälschung in der Absicht der Verwendung „zu einem höheren Werte", in § 369a RAbgO. dagegen lediglich die Absicht, daß die Steuerzeichen „als echt verwendet werden", erfordert wird, ist im vorliegenden Falle ohne Bedeutung, da, wie erörtert, auch insofern sowohl der Tatbestand des § 66 TabStG. als der des § 369a RAbgO. verwirklicht worden ist. Würde somit nach Maßgabe der getroffenen Feststellungen hier der Angekl. im Schuldspruch nach § 369a RAbgO. weder besser noch schlechter gestellt sein als nach § 66 TabStG., so drohte § 66 TabStG. doch außer der mit § 369a RAbgO. gleichen Hauptstrafe (Gefängnis nicht unter drei Monaten) als Nebenstrafe noch den Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte an, der dem § 369a RAbg. fremd ist. Hierdurch erweist sich bei Anwendung auf den vorliegenden Fall § 369a RAbgO. als das mildere Strafgesetz.

Der Schuldspruch des angefochtenen Urteils ist daher dahin zu ändern, daß der Angekl. der Steuerzeichenfälschung nach § 369a RAbgO. (und nicht nach § 66 TabStG. a. F.) schuldig ist. Für das Strafmaß ist das ohne Bedeutung, da das LG. auf die nach beiden Gesetzen gleiche Mindeststrafe von drei Monaten Gefängnis erkannt hat.

(2. Sen. v. 26. Febr. 1931; 2 D 412/30.) [A.]

Bayerisches Oberstes Landesgericht.

Strafsachen.

Berichtet von JR. Dr. Friedrich Goldschmit II, München.

1. § 121 Abs. 1 BranntwMonG. v. 8. April 1922 (RGBl. I, 405) ist auf das Vergehen der Branntweinmonopolhehlerei nicht anwendbar. Zur Berechnung der Strafe.

1. Durch § 147 Nr. 1 BranntwMonG. ist auf dieses Vergehen § 368 RAbgO. für entsprechend anwendbar erklärt, jedoch mit der Maßgabe, daß an die Stelle des dort angeführten § 359 Abs. 1 und 2 und der dort angeführten §§ 362 und 365 RAbgO. die Vorschriften in den §§ 119, 124 und 128 BranntwMonG. treten. Nur diese Bestimmungen des BranntwMonG. sind somit auf das Vergehen der Branntweinmonopolhehlerei anwendbar. Da der § 119 BranntwMonG. an die Stelle des § 359 Abs. 1 und 2 RAbgO. zu treten hat, ist es auch gleichgültig, daß § 359 Abs. 1 RAbgO. NFass. i. Verb. m. § 368 RAbgO. auf die Steuerhehlerei i. S. der RAbgO. eine Geldstrafe in unbeschränkter Höhe und daneben — fakultativ — auch eine Gefängnisstrafe bis zu zwei Jahren androht. Im übrigen ist diese Strafenregelung erst durch Art. VIII § 56 der III. StNotVO. v. 14. Febr. 1924 (RGBl. I, 74) eingetreten, während nach § 359 RAbgO. AFass. die Strafe sich nach den besonderen Strafandrohungen der einzelnen Steuergesetze richtete. Die Rev. des StA. ist hiernach unbegründet.

2. Zur Rev. des Angekl. W.

Der äußere und innere Tatbestand eines Vergehens der Branntweinmonopolhehlerei i. S. des § 368 RAbgO. und des § 147 Nr. 1 BranntwMonG. ist gegen diesen Angekl. einwandfrei dargetan. Insbes. gebricht es nach dem festgestellten Sachverhalt nicht an dem Tatbestandsmerkmal des „Mitwirkens zum Absatz" des von dem Zeugen G. heimlich hergestellten und an den Angekl. als Aufkäufer der Firma C. verkauften Branntweins. Es ist dem Urt. zu entnehmen, daß der Angekl. sich am 6. Juli 1929 G. gegenüber durch schlüssige Handlungen damit einverstanden erklärte, daß dieser noch am 8. und 15. Juli 1929 heimlich hergestellten Branntwein in Ausführung der mit dem Angekl. abgeschlossenen Kaufverträge an die Firma C. lieferte, obwohl er, der Angekl., damals — bei seiner Einverständniserklärung am 6. Juli 1929 — von den Machenschaften des G. schon Kenntnis hatte. In diesem Verhalten des Angekl., das ein positives Tun und nicht etwa eine Unterlassung darstellt, ist eine bewußte Unterstützung und Förderung der Absatztätigkeit des G. und sohin ein Mitwirken zum Absatz des G. zu erblicken, und zwar deshalb, weil es nicht zweifelhaft sein kann, daß die Zustimmung des Angekl. es G. erleichterte, auch noch die letzten Liefergeschäfte mit der Firma C. ohne Störung und Zwischenfall abzuwickeln. Daß der Angekl. die Kaufverträge hinsichtlich der Lieferungen v. 8. und 15. Juli 1929 mit G. schon zu einer Zeit abgeschlossen hatte, wo er noch nichts von dessen Branntweinaufschlaghinterziehungen wußte, ändert daran nichts, daß er durch seine Zustimmung zu diesen Lieferungen G. seine Hand zum Absatz des Branntweins lieh.

3. Zur Rev. des Angekl. K.

Begründet ist der Einwand, daß die Feststellung der von dem Angekl. gehehlten Branntweinmenge sich nicht auf rechtlich einwandfreie Schlußfolgerungen stütze. Die StrK. nimmt an, daß der Angekl. die durch die Geheimrechnungen ausgewiesene Menge reinen Alkohols, nämlich 9638,25 Liter, von G. bezogen habe, und hält sich zu dieser Feststellung deshalb für berechtigt, weil der Angekl. diese Menge nicht bestritten hatte. In Wirklichkeit hat aber der Angekl. erklärt, daß die Geheimrechnungen von G. angefertigt worden seien, um ihn, den Angekl., „hereinzulegen". Er hat also den Beweiswert der Geheimrechnungen bestritten. Unter diesen Umständen erscheint es in sich widerspruchsvoll und abwegig, von einer Anerkennung der durch die Geheimrechnungen ausgewiesenen Bezugsmengen durch den Angekl. zu reden und darauf die Feststellung zu gründen, daß der Angekl. entsprechend den Geheimrechnungen 9638,25 Liter Branntwein von G. käuflich erworben habe. Diese Feststellung ist sonach anfechtbar. Dies nötigt, das gegen den Angekl. K. ergangene Urt. in seinem ganzen Umfange samt den ihm zugrunde liegenden Feststellungen aufzuheben, weil die Feststellung der von dem Angekl. gehehlten Branntweinmenge nicht nur für den Strafausspruch von Bedeutung ist, sondern als Feststellung über den Umfang und das Maß der Verfehlung des Angekl. auch die Schuldfrage berührt.

4. Die Strafe für Branntweinmonopolhehlerei besteht nach §§ 119, 147 Nr. 1 BranntwMonG. in dem Vierfachen des von dem „Vortäter" hinterzogenen Branntweinaufschlags und der hinterzogene Branntweinaufschlag selbst wieder in dem Betrag des Unterschieds zwischen dem regelmäßigen Branntweinverkaufs- und dem Branntweingrundpreis (vgl. § 79 Abs. 3 BranntwMonG. i. d. Fass. des Ges. v. 21. Mai 1929 [RGBl. I, 99] und für die Zeit vor dem am 1. Aug. 1929 erfolgten Inkrafttreten dieser Bestimmung BayObLGSt. 24, 113 und Urt. des BayObLG. v. 14. Mai 1925, RevReg. II 132/25). Der regelmäßige Branntweinverkaufs- und Branntweingrundpreis bestimmen sich nach den von der Reichsmonopolverwaltung festgesetzten, für die Zeit der Gewinnung des Branntweins gültigen Sätzen (vgl. RGSt. 58, 382). Ist der gehehlte Branntwein zu verschiedenen Zeiten hergestellt und haben zu diesen verschiedenen Zeiten verschiedene regelmäßige Verkaufs- und Grundpreise gegolten, so sind die Hinterziehungsbeträge für die einzelnen Herstellungsakte nach jenen Sätzen für regelmäßigen Verkaufs- und Grundpreis zu errechnen, die zur Zeit der einzelnen Herstellungsakte in Betracht gekommen sind; die Summe dieser Hinterziehungsbeträge bildet dann die Grundlage für die zu verhängende Geldstrafe. Nur wenn der regelmäßige Verkaufs- und der Grundpreis während des ganzen in Betracht kommenden Zeitraums nicht gewechselt haben, ergibt sich der Gesamtbetrag des hinterzogenen Aufschlags für sämtlichen während dieses Zeitraums zu verschiedenen Zeiten hergestellten Branntwein ohne weiteres durch eine Multiplikation der festgestellten gehehlten Branntweinmenge mit dem Unterschiedsbetrag aus dem für die ganze Zeit einheitlichen regelmäßigen Verkaufs- und Grundpreis. In RGSt. 58, 382 ist gebilligt, daß in dem damals vorgelegenen Falle einer fortgesetzten Hinterziehung von Branntweinaufschlag der Berechnung der hinterzogenen Monopoleinnahme und der Strafe nach § 119 BranntwMonG. der zur Zeit der Vollendung der einheitlich beurteilten Tat gültige regelmäßige Branntweinverkaufs- und Branntweingrundpreis zugrunde gelegt wurde. Sofern damit etwa ausgesprochen werden wollte, daß in allen Fällen einer fortgesetzten Branntweinaufschlagshinterziehung der zur Zeit der Vollendung der Tat gültige regelmäßige Branntweinverkaufs- und Branntweingrundpreis für die Berechnung des hinterzogenen Branntweinaufschlags maßgebend seien, könnte der erk. Sen. dieser Ansicht nicht beipflichten.

Für die Berechnung des Unterschiedsbetrags aus dem regelmäßigen Branntweinverkaufs- und Branntweingrundpreis, das ist also des Hinterziehungsaufschlags, ist in Fällen der Branntweinmonopolhehlerei nach dem Gesagten ohne jede Bedeutung, wann die Hehlerei begangen oder vollendet worden ist. Es ist daher rechtsirrig, wenn in dem vorl. Falle die StrK. bei den Angekl. auf das Vierfache des hinterzogenen Branntweinaufschlags nach jenem Hinterziehungsaufschlagssatz, der im Juli 1929 gegolten hat, erkannt hat, weil die hehlerische Tätigkeit des Angekl. W. ganz in den Juli 1929 falle, jene des Angekl. K. aber im Juli 1929 ihr Ende gefunden habe. Was den Angekl. K. anlangt, so hat sich seine hehlerische Tätigkeit festgestelltermaßen über die Zeit v. 5. Juli 1928 bis 18. Juli 1929 erstreckt, weshalb ohne weiteres angenommen werden darf, daß der von ihm gehehlte Branntwein zu verschiedenen Zeiten hergestellt wurde. Für seine Gewinnung kann allerdings nur die Zeit vom März 1928 bis Juli 1929 in Betracht kommen, weil C. festgestelltermaßen nur in dieser Zeit sein Gewerbe als Schwarzbrenner betrieben hat. In der Zeit vom März 1928 bis Juli 1929 haben nun aber der regelmäßige Branntweinverkaufs- und der Branntweingrundpreis nicht immer das gleiche betragen (vgl. die Bek. der Reichsmonopolverwaltung v. 19. Sept. 1927, 29. März und 24. Sept. 1928, 12. und 16. Febr., 22. Mai und 25. Sept. 1929 [RZollBl. 1927, 244; 1928, 123 und 304; 1929, 34, 36, 91 und 201]). Ohne Zweifel ist daher der Angekl. K. dadurch, daß die StrK. auf seine hehlerische Tätigkeit einheitlich den Hinterziehungsaufschlagssatz vom Juli 1929 angewendet hat, beschwert, weil dieser Satz, wie die angeführten Bek. ergeben, den höchsten Satz während der Zeit von März 1928 bis Juli 1929 darstellt. Aber auch der Angekl. W. kann durch die Anwendung dieses Hinterziehungssatzes auf seine Verfehlung benachteiligt sein, und zwar dann, wenn der von ihm gehehlte Branntwein schon vor dem 1. Juni 1929 hergestellt worden sein sollte; denn in diesem Falle bleibt der Hinterziehungsaufschlagssatz für den Liter reinen Alkohol unter dem von der StrK. nach dem Satz vom Juli 1929 angenommenen Betrag von 5,38 *RM*. Der gegen den Angekl. W. erlassene Strafausspruch begegnet daher rechtlichen Bedenken; er ist deshalb samt den Feststellungen hierzu aufzuheben. Gemäß § 465 Abs. 1 StPO. hat dies auch die Aufhebung der gegen diesen Angekl. ergangenen Kostenentscheidung zur Folge. Der gegen W. ergangene Schuldausspruch und seine Verurteilung zum Werterſatz werden von der rechtsirrigen Berechnung des hinterzogenen Branntweinaufschlags nicht berührt. Die Menge des von ihm gehehlten Branntweins steht einwandfrei fest.

5. Soweit der Zeitpunkt der Gewinnung des gehehlten Branntweins im einzelnen festgestellt und damit der hinterzogene Branntweinaufschlag zahlenmäßig errechnet werden kann, kommt für die zu verhängende Geldstrafe der Geldstrafenmaßstab des § 119 BranntwMonG. in Betracht. Soweit dies aber nicht möglich ist, ist nach § 124 BranntwMonG. zu verfahren. Kann der hinterzogene Branntweinaufschlag nur teilweise zahlenmäßig festgestellt werden, so ist auf eine Geldstrafe zu erkennen, die teilweise nach Maßgabe des § 119 und teilweise nach Maßgabe des § 124 BranntwMonG. festzusetzen ist und in einer dem § 124 BranntwMonG. zu entnehmenden Erhöhung der nach § 119 BranntwMonG. gefundenen Geldstrafe zu bestehen hat (vgl. RGSt. 60, 389). Der Strafrahmen des § 124 BranntwMonG. wird jetzt durch § 27 Abs. 2 StGB. NFass. bestimmt (vgl. die soeben angeführte Entsch.); § 27a StGB. ist anwendbar, sofern die Voraussetzungen dieser Bestimmung vorliegen.

(BayObLG., StrSen., Urt. v. 18. Mai 1931, RevReg. II Nr. 152/31.)

Oberlandesgerichte.

Berlin. **a) Zivilsachen.**

1. Zur Frage der Berücksichtigung des Gewerbesteuerzuschlages bei der Erstattung der Kosten des Armenanwalts durch den Staat.†)

Der Erinnerungsführer hat eine Erklärung seiner Auftraggeber v. 10. Juni 1930 vorgelegt, in der sie sich damit einverstanden erklären, daß zu den Kosten ein Zuschlag von 7½% (Gewerbesteuer) erhoben wird. Danach hat er einen solchen Anspruch gegen den Auftraggeber. Aus der Staatskasse kann freilich dieser Zuschlag nicht erstattet werden. Darum handelt es sich indessen hier nicht. Der Erinnerungsführer berechnet diesen Zuschlag auch nur zu den ihm im Verhältnis zu seinen Auftraggebern zustehenden Gebühren, errechnet aus der RAGebO., die er i. S. des § 3 ArmAnwG. in Vergleich zu den nach §§ 1, 4 ArmAnwG. zu errechnenden Gebühren setzt. Das ist zulässig.

(KG., 20. ZivSen., Beschl. v. 14. Dez. 1931, 20 Wa 326/31.)

Mitgeteilt von RA. v. d. Trenck, Berlin.

*

2. § 124 ZPO. Der Armenanwalt, der zunächst die Kostenfestsetzung auf den Namen der armen Partei betreibt, geht zwar dadurch seines Rechts, gemäß § 124 Abs. 1 ZPO. im eigenen Namen die Festsetzung zu betreiben, noch nicht verlustig. Doch muß er den bis dahin geschaffenen Rechtszustand, z. B. Aufrechnung oder Zahlung der erstattungspflichtigen Partei an die arme Partei, gegen sich gelten lassen.†)

Das LG. hat den Antrag des BeschwF., gem. § 124 ZPO. nachträglich die ursprünglich auf den Namen der armen Partei vorgenommene Kostenfestsetzung auf den Namen des Armenanwalts umzuschreiben, mit Recht abgelehnt.

Zwar hat der Senat in der Entsch. 20 W 4450/29 v. 4. Juni 1929 ausgesprochen, daß der Armenanwalt des ihm in § 124 Abs. 1 ZPO. gewährten Rechts, im eigenen Namen die Kostenfestsetzung gegenüber der unterliegenden Partei zu betreiben, nicht dadurch verlustiggehe, daß er zunächst die Festsetzung auf den Namen seiner Partei beantragt und daß diese auch antragsgemäß erfolgt ist. Der Senat hat aus diesem Grunde in jener Entsch. ausgesprochen, daß mangels einer Beschwer des Armenanwalts eine Umschreibung im Wege der Erinnerung nicht stattfinde, eben weil das Recht des Armenanwalts durch die zuvorige Festsetzung auf den Namen der Partei noch nicht berührt worden sei.

Andererseits hat der Senat in der Entsch. 20 W 839/31 v. 16. Jan. 1931 es abgelehnt, § 124 ZPO. dahin auszulegen, daß dem Armenanwalt eine Art gesetzlichen Pfandrechts oder Vorzugsrechts an dem Erstattungsanspruch der armen Partei gewährt wird. Der Senat hat das Recht des Armenanwalts vielmehr nur als eine Beitreibung kraft eigenen Rechts angesehen, zwecks dessen ungestörter Durchführung die Einreden der erstattungspflichtigen Partei durch § 124 Abs. 2 ZPO. auf bestimmte Einwendungen beschränkt worden seien.

Der Senat hält auch jetzt an seiner Ansicht fest, daß dieses Beitreibungsrecht des Armenanwalts kraft eigenen Rechtes dadurch, daß der Armenanwalt zunächst die Kostenfestsetzung auf den Namen der Partei erwirkt, noch keineswegs berührt wird. Andererseits kann an dem Gesichtspunkt nicht vorbeigegangen werden, daß, solange der

---

Zu 1. Daß der Staat den von der Partei genehmigten Gewerbesteuerzuschlag dem ArmAnw. keinesfalls zu erstatten hat, ist herrschende Meinung. Vgl. KG. (Kostensenat): ZPrJustAmtm. 1931, 41 und die Zitate bei Walter-Joachim-Friedlaender[9], Anh. II zum I. Abschn. Fußnote 91. Im vorl. Fall handelt es sich aber nicht um diese Frage, sondern darum, ob Vorschüsse, die der RA. erhalten hat, zunächst nach § 3 ArmAnwG. auf die Gewerbesteuerzuschläge verrechnet werden dürfen. Die Frage wird vom KG. in der obigen Entsch. bejaht. Aber der kurze Satz „das ist zulässig“ reicht zur Klarstellung der Rechtslage nicht aus.

Es ist wohl anzunehmen, daß der ArmAnw. zunächst Vertrauensanwalt der Partei war, daß ihm als solchem der Vorschuß zu insgesamt 244,40 *RM* geleistet und auch der Gewerbesteuerzuschlag bewilligt wurde. Waren schon vor der Beiordnung bei dem Vertrauensanwalt Kosten in Höhe der geleisteten Vorschüsse entstanden, so sind diese nach § 3 ArmAnwG. zunächst auf die eben erwähnten Kosten zu verrechnen, und wenn dann noch die vollen vom Staat zu erstattenden Kosten ungedeckt bleiben, so hat der Fiskus diese ungekürzt zu ersetzen. Das Gesagte gilt auch dann, wenn sich unter den bisherigen Kosten vereinbarte Vergütungen befanden. Der Kostensenat des KG. war bisher über die letztere Frage anderer Meinung (vgl. JW. 1930, 182[31], 1519[25] mit Anm. von Friedlaender und Geiershöfer a. a. O.; neuerdings Geiershöfer: JW. 1932, 122[25]). Nun beruht aber die Verpflichtung der Partei, den Gewerbesteuerzuschlag zu bezahlen, auf einer Vereinbarung i. S. des § 93 RAGebO. Es ist nicht klar erkennbar, ob der Kostensenat des KG. diese Verpflichtung aus einem anderen Rechtsgrunde (evtl. aus welchem?) herleiten oder — was sehr erfreulich wäre — seine frühere Ansicht bez. der Anrechnung bei vereinbarten Honoraren aufgeben wollte.

War im Zeitpunkt der Beiordnung der Vorschuß durch die bisherige Tätigkeit nur teilweise verbraucht, so war der Rest der Partei zurückzuerstatten, wenn nicht hierüber mit ihr nach der Beiordnung eine — nur unter strengen Voraussetzungen gültige — besondere Vereinbarung getroffen wurde. In dem hier allein interessierenden ersten Falle kann von einer Anrechnung zugunsten des Staates natürlich keine Rede sein. Die einschlägigen Fragen sind zuletzt von Geiershöfer: JW. 1932, 122[25] unter Hinweis auf die Literatur und Rspr. näher erörtert worden. Im Ergebnis ist also die Entsch. des Kostensenats richtig.

RA. Dr. Friedlaender, München.

Zu 2. Die Entsch. stellt einen wichtigen Beitrag zur Lösung des Fragenkomplexes dar, welchen die nicht glückliche Formulierung der in § 124 ZPO. niedergelegten gesetzgeberischen Gedanken auslöste. Die vielfachen Bemühungen der Rechtslehre und Rspr., das durch § 124 geschaffene Recht des Armenanwalts auf sichere rechtliche Grundlage zurückzuführen, haben bisher eine allgemein anerkannte Rechtsmeinung nicht zu bilden vermocht; ob eine gesetzliche Zession des Kostenerstattungsanspruchs der armen Partei an ihren Anwalt, ob ein Pfandrecht desselben an diesem Anspruch oder ein pfandähnliches Recht daran, ob ein selbständiges Kostenerstattungsrecht des Armenanwalts neben demjenigen seiner armen Partei oder schließlich ob nur ein selb-

Armenanwalt zunächst noch lediglich im Namen der armen Partei handelt und nur als deren Vertreter der erstattungspflichtigen Partei gegenübertritt, also zu erkennen gibt, daß er von seinem eigenen Recht noch keinen Gebrauch machen wolle, er der erstattungspflichtigen Partei Gelegenheit und Handhabe gibt, die Kostenforderung an die Partei auf Grund des Kostenfestsetzungsbeschlusses zu zahlen oder diese Kostenforderung anderweit zu tilgen. Den so geschaffenen Rechtszustand muß der Armenanwalt, da er ja mit seinem Einverständnis eingetreten ist, gegen sich gelten lassen (so auch LG. Schweinfurt: JW. 1931, 1854[10]; Stein-Jonas, III zu § 124). Es ist letzten Endes der Grundsatz der Rechtssicherheit, der zu dieser Entsch. führen muß. Es ist nicht angängig, daß der Armenanwalt durch sein Vorgehen zunächst eine Rechtslage schafft, die er dann, da sie in ihren Auswirkungen ihm ungünstig wird, nicht gegen sich gelten lassen will. Das gilt also insbes. auch für eine von der erstattungspflichtigen Partei der armen Partei gegenüber erklärte Aufrechnung mit Gegenforderungen, selbst sofern es sich dabei nicht um Gegenforderungen der im § 124 Abs. 2 ZPO. genannten Art handelt, die allein zur Aufrechnung benutzt werden könnten, sofern der Armenanwalt aus eigenem Recht die Kostenfestsetzung betriebe.

Im vorl. Falle hat der Armenanwalt sich nun nicht einmal darauf beschränkt, die Festsetzung nicht im eigenen Namen zu betreiben. Sein Antrag sagt nichts darüber, daß die Festsetzung auf den Namen des Armenanwalts erfolgen solle. Demgemäß hat dann auch der Urkundsbeamte die Kosten auf den Namen der Partei festgesetzt. RA. F. hat nun nicht etwa nach Erhalt dieses Beschlusses widersprochen und Umschreibung auf seinen eigenen Namen beantragt, sondern er hat im Gegenteil nachträglich Festsetzung von 80 *RM* der Kl. entstandene Gerichtskosten beantragt. Er hat dann aber weiterhin sogar die Vollstreckung aus den beiden Kostenfestsetzungsbeschlüssen als Vertreter der Parteien betrieben und das Vollstreckungsverfahren bis zur Ladung des Bekl. zum Offenbarungseid durchgeführt. Erst als der Bekl. ihm mitteilte, daß er die Kostenforderung der armen Partei durch Aufrechnung mit früheren Kostenforderungen zum Erlöschen gebracht habe, hat nunmehr RA. F. den Antrag auf Umschreibung der Vollstreckungsklausel auf seinen Namen gestellt.

(KG., 20. ZivSen., Beschl. v. 28. Sept. 1931, 20 W 8254/31.)

Mitgeteilt von LGR. Gaedeke, Berlin.

---

ständiges Beitreibungs- (Vollstreckungs-) Recht des Armenanwalts besteht, all das wird einerseits vertreten und andererseits bestritten. Nicht nur in grundsätzlicher Beziehung, sondern auch in den meisten Einzelfragen finden sich die verschiedenartigsten Rechtsmeinungen; von einer einheitlichen Praxis kann in der ganzen Materie des § 124 kaum in einem einzigen Punkte gesprochen werden. Friedlaenders: JW. 1931, 2047 geäußerter Wunsch, die ungeklärte Materie in besonderer Abhandlung eingehend zu klären, bedarf noch der Erfüllung. Die vornehmlichsten neuerlichen Gesamtdarlegungen finden sich nunmehr bei Walter-Joachim-Friedlaender, RAGebO. in der 9. Aufl. § 1 Anm. 14 ff. sowie in der eben erschienenen 11. Aufl. von Willenbücher, KostFestsVerf. S. 85 ff., ferner bei Stein-Jonas, ZPO., zu § 124. Festzuhalten ist immer an der Rechtstatsache, daß das Urteil den Anspruch auf Kostenerstattung gegenüber dem Gegner stets nur der armen Partei gewährt (nicht also dem Armenanwalt), daß aber andererseits der § 124 dem Armenanwalt die Befugnis der selbständigen Beitreibung seiner (von seiner armen Partei nicht zu zahlenden und nicht bezahlten) Kosten vom verurteilten Gegner gewährt; dem in § 124 ausgesprochenen Rechtsgedanken, besonders auch dessen Abs. 2, muß man den gesetzgeberischen Willen entnehmen, daß die zur Kostenleistung an den Armenanwalt nicht verbundene und mit solchen Kosten tatsächlich (im Regelfall) nicht belastet gewesene arme Partei grundsätzlich in keiner Form (Zahlung, Aufrechnung, sonstige Tilgung, Erlaß usw.) Kosten vom Gegner erhalten soll, die sie nicht aufwendete, die vielmehr nur ihrem Anwalt gebühren und zufließen sollen; der § 124 dient der Sicherstellung des Anspruchs des Anwalts gegen einseitige Dispositionsakte seiner Partei; vgl. RG.: JW. 1904, 146. (Inwieweit davon abzuweichen ist, wenn der Armenanwalt selbst auf den Namen seiner Partei die Kostenfestsetzung betreibt, bedarf besonderer Prüfung; s. unten 5.) Aus diesen Grundgedanken heraus wird man an die Lösung aller Einzelfragen herantreten müssen. Daneben gebieten Rücksichten auf die Rechtssicherheit in dieser unklaren Materie, daß die Praxis da, wo sich eine herrschende, wenn auch nicht immer genügend sicher fundierte Meinung in der Rspr. gebildet hat, sich dieser anschließt. Auf nähere Erörterungen aller grundsätzlichen Fragen und der zahlreichen wichtigen Einzelfragen einzugehen, verbietet der Raum. — Die obige Entsch. stellt folgende Rechtssätze auf, deren Begründung sie ersehen läßt:

1. Der § 124 gewährt dem Armenanwalt lediglich die Beitreibung der Forderung der armen Partei, und zwar kraft eigenen durch Abs. 2 des § 124 geschützten Rechts;
2. er verliert dieses Beitreibungsrecht nicht dadurch, daß er selbst namens der armen Partei die Kostenfestsetzung betreibt;
3. demgemäß besitzt der Armenanwalt grundsätzlich in solchem Fall (2) ein Recht auf Umschreibung des Festsetzungsbeschlusses auf seinen Namen;
4. dieses Recht kann er aber nicht im Weg der Erinnerung gegen den von ihm für seine Partei beantragten Kostenfestsetzungsbeschluß geltend machen;
5. solange der Armenanwalt auf der Partei Namen die Kostenbeitreibung betätigt, muß er an sie erfolgte Zahlung, anderweite Tilgung oder ihr erklärte Aufrechnung auch gegen sich selbst gelten lassen;
6. daher ist im Fall solcher Tilgung, insbes. durch Aufrechnung, ein Antrag auf nachträgliche Umstellung der Vollstreckungsklausel des Kostenfestsetzungsbeschlusses auf seinen Namen abzulehnen.

In Kürze sei dazu bemerkt:

Zu 1: Ich verweise auf meine vorstehende Einleitung über die verschiedenen Rechtskonstruktionen und das angegebene Schrifttum. Wie KG. auch Kann, ZPO. § 124 Anm. 1; OLG. Rostock: OLGRspr. 16, 297; OLG. Hamburg: SeuffArch. 74, 377. Die Partei selbst kann nur mit Zustimmung des Armenanwalts die Festsetzung und Beitreibung vornehmen, soweit sie ihn nicht befriedigte; so Walter-Joachim-Friedlaender, RAGebO. (9) § 1 Anm. 18 u. Fußn. 25 mit der herrsch. Rspr.; Stein-Jonas, ZPO. § 124 Anm. III Fußn. 20 mit weit. Rspr.; Baumbach, ZPO. § 124; ähnl. Kann zu § 124 und OLG. Celle: OLGRspr. 15, 260.

Zu 2: Ebenso Walter-Joachim-Friedlaender (9) § 1 Anm. 19 mit Rspr. pro und kontra; Willenbücher a. a. O. mit weit. Rspr.; wohl auch KG.: JW. 1930, 183. Die oben vom KG. vertretene Auffassung darf als herrschende angesprochen werden; zuletzt auch OLG. Breslau: JW. 1931, 2383 ebenso.

Zu 3: Die Praxis gewährt dem Armenanwalt das Umschreibungsrecht (manche nehmen nicht nur solches, sondern ein eigenes Recht auf neuerliche Festsetzung an; so Willenbücher S. 87 und dort zit.; a. A. Stein-Jonas § 124 III u. Fußn. 23; Baumbach zu § 124). So Walter-Joachim-Friedlaender (9) § 1 Anm. 21 mit Rspr.; Willenbücher (11) S. 86 b; Baumbach zu § 124; insbes. auch RG.: JW. 1896, 130; 1904, 145. And. Ans. z. B. OLG. Rostock: OLGRspr. 16, 297, da das Gesetz solche Umschreibung nicht kenne.

Zu 4: Die Begründung der Ablehnung der Umschreibung durch Erinnerung ist zutreffend; wie hier schon KG. (20): BurBl. 1929, 222, dem Walter-Joachim-Friedlaender § 1 Fußn. 31 sich anschließt.

Zu 5: In der Tat spricht viel für diese Auffassung und ihre Begründung; der Armenanwalt braucht (oben zu 1) ja der Geltendmachung durch Partei nicht zuzustimmen; tut er es trotzdem (meist wegen der im Armenrecht, also kostenlos, für Partei möglichen Vollstreckung!), so schafft er selbst einen Tatbestand, dessen Folgen im Hinblick auf die Rechtssicherheit er tragen muß, wodurch ihm seine Rechte gegen die ohne Rechtsgrund bereicherte Partei — also im Innenverhältnis zu ihr — nicht verlorengehen. Grundsätzlich wie hier bei Zahlung an Partei Stein-Jonas § 124 Fußn. 21 u. dort zit. OLG. Kiel; LG. Schweinfurt: JW. 1931, 1854 hins. Aufrechnung und Zahlung; hins. Zahlung (nicht auch Aufrechnung!) auch Walter-Joachim-Friedlaender § 1 Anm. 19. Die Gründe des letzten Schriftstellers, wonach wegen § 124 Abs. 2 Einreden der Gegenpartei aus Aufrechnung (ebenso Erlaß usw.) gegen den Kostenanspruch des Armenanwalts abgelehnt werden, schlagen durch; ebenso auch Willenbücher S. 88 u. dort zit.

Zu 6: Diese auch vom LG. Schweinfurt: JW. 1931, 1854 vertretene Ansicht des KG. ist abzulehnen, die Umschreibung wäre vorzunehmen gewesen. Im Kostenfestsetzungsverfahren ist regelmäßig nur die Höhe, der Betrag der Kosten, zu prüfen, näh. Willenbücher S. 137, 88. Über die Frage, ob eine Kostenforderung bezahlt oder sonst getilgt ist, entscheidet vielmehr das Prozeßgericht im Wege der Vollstreckungsgegenklage nach § 767 ZPO., da es sich um Einwendung gegen den durch den Kostenfestsetzungsbeschluß festgestellten Anspruch selbst handelt; so mit Recht OLG. Breslau: JW. 1931, 2383; vgl. ferner den Hinweis des RG.: JW. 1904, 146 a. E.

JR. Dr. Geiershöfer, Nürnberg.

b) Strafsachen.

Dresden.

3. §§ 365 370, 379 RAbgO.; §§ 70, 80 TabStG.; § 2 Abs. 2 StGB. Zu den Begriffen der „Einziehung" i. S. von §§ 365, 370 RAbgO. sowie § 80 TabStG. und „im Handel". †)

Rechtsirrig ist allerdings die Ansicht, daß in § 370 RAbgO. verb. mit § 379 die Einziehung (tabak-) steuerpflichtiger Erzeugnisse nicht zwingend vorgeschrieben sei. Ganz abgesehen davon, daß die Einziehung nach § 365 RAbgO. nach ihren Voraussetzungen und ihrer Behandlung durchaus verschieden ist von derjenigen nach § 370 RAbgO. und schon deswegen aus § 365 RAbgO. kein Schluß darauf gezogen werden kann, daß in den §§ 370, 379 RAbgO. die Einziehung nicht zwingend vorgeschrieben sei, beruht diese Ansicht auf einer Verkennung

---

Zu 3. Dem Urt. ist im allgemeinen zuzustimmen. Zutreffend wird darauf hingewiesen, daß im vorl. Falle die Anwendung des § 379 RAbgO. ungerechtfertigt war, weil die beschlagnahmten Tabak-

des Sinnes und der Bedeutung des § 379 RAbgO. § 379 RAbgO. bestimmt nur, daß in allen Fällen, in denen im Gesetz die Einziehung überhaupt vorgesehen ist, sei es, daß sie, wie in §§ 365, 368 und auch 370 zwingend vorgeschrieben, sei es, daß sie, wie z. B. in § 371 Abs. 2 RAbgO., in das Ermessen der Behörde gestellt ist, der Umstand, daß die steuerpflichtigen Erzeugnisse dem Täter nicht gehören, oder daß ein Strafverfahren gegen eine bestimmte Person nicht eingeleitet wird, der Einziehung nicht im Wege steht. § 379 RAbgO. ist hiernach für sich allein keine Vorschr., auf die die Einziehung gegründet werden kann. Seine Hinzuziehung ist deshalb nur in den Fällen erforderlich, in denen die der Einziehung unterliegenden Gegenstände (steuerpflichtigen Erzeugnisse) dem Täter nicht gehören oder in denen ein Strafverfahren gegen eine bestimmte Person nicht eingeleitet ist. Im vorl. Falle war daher, da die beschlagnahmten Tabakwaren dem Angekl. noch gehörten und ein Strafverfahren gegen ihn eingeleitet war, für die Mitanwendung des § 379 RAbgO. überhaupt kein Raum. Abweichend von der Vorschr. in § 365 Abs. 1 u. 3 RAbgO., nach der auf die Einziehung der dort genannten Gegenstände zu erkennen ist, heißt es allerdings sowohl in § 370 RAbgO. wie in § 80 TabStG., daß die hier genannten Gegenstände unter den daselbst bestimmten Voraussetzungen „der Einziehung unterliegen“. Die Worte „unterliegen der Einziehung“ sind aber ebenso wie früher in § 23 ZigStG. v. 3. Juni 1906 nach dem Zwecke des TabStG. und der RAbgO. dahin zu verstehen, daß die Einziehung nicht etwa in das Ermessen des Gerichts gestellt ist, sondern wie in § 365 RAbgO. (vgl. auch Satz 2 des seit dem 1. Jan. 1930 gestrichenen § 56 TabStG.) beim Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ausgesprochen werden muß.

Ob die Anwendbarkeit des in § 2 Abs. 2 StGB. aufgestellten Grundsatzes auf das Verhältnis des § 80 StGB. zu § 370 RAbgO. zu bejahen ist, kann dahingestellt bleiben, da sowohl bei Verneinung als auch bei Bejahung dieser Frage der § 80 TabStG. anzuwenden wäre, und zwar bei Verneinung als das zur Tatzeit geltende Gesetz und bei Bejahung als das unter allen Umständen mildere Gesetz. Als das mildere Gesetz würde § 80 TabStG. im Verhältnis zu § 370 RAbgO. um deswillen zu gelten haben, weil nach dieser Vorschr. auf die Einziehung nicht vorschriftsmäßig versteuerter tabaksteuerpflichtiger Erzeugnisse nur erkannt werden darf, wenn sie im Handel nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen angetroffen werden, während § 370 RAbgO., wie sich aus seinem insoweit von § 80 TabStG. abweichenden Wortlaut ergibt, die Einziehung nicht vorschriftsmäßig versteuerter steuerpflichtiger Erzeugnisse auch zuläßt, sowohl wenn sie sich noch nicht als auch wenn sie sich nicht mehr im Handel befinden, also bereits in der Hand des Herstellers und noch in der Hand des Verbrauchers (vgl. JW. 1928, 130 und 1931, 334 sowie Mundt: ZZölle 1929, 368).

Die Einziehung der beschlagnahmten Tabakwaren gem. § 80 TabStG. ist aber im vorl. Falle ausgeschlossen, weil sich die fraglichen Tabakwaren, als sie unverpackt und unversteuert von der Steuerbehörde angetroffen und beschlagnahmt wurden, noch nicht im Handel befunden haben. Die StrK. hat das Vorbringen des Angekl. für nicht widerlegt angesehen, daß der in den beschlagnahmten Kisten befindliche Tabak sog. Schneidegut ist, das bei der Herstellung von Zigarren als Einlage verwendet wird, und daß dieses Schneidegut an die als Herstellerin von Tabakwaren früher zugelassene Firma K. in D., also von einem Herstellungsbetrieb an einen anderen Herstellungsbetrieb zur weiteren Verarbeitung und Behandlung hat versendet werden sollen und infolge eines Versehens der mit der Versendung beauftragten Speditionsfirma nach B., statt nach D. gegangen ist. Nach Abs. 2 des z. Z. der Begehung der Tat in seiner ursprünglichen Fassung in Kraft gewesenen § 9 TabStG. (vgl. hierzu Art. VI Ziff. 3 und Art. IX Abs. 1 ÄndGes. des TabStG. v. 22. Dez. 1929) konnten an der Herstellung von Tabakerzeugnissen mehrere Betriebe beteiligt sein (vgl. auch § 15 Abs. 3 TabStG.) und nach § 14 TabStG. in seiner ursprünglichen, vor dem 1. Mai 1930, also z. Z. der Begehung der Tat noch in Kraft gewesenen Fassung (vgl. hierzu Art. I Ziff. II 4 und Art. IV ÄndGes. des TabStG. und des ZuckStG. v. 15. April 1930 [RGBl. I, 135]), galt die vorschriftsmäßige Verpackung, die vor dem Eintritt der Fälligkeit der Steuer (§ 10) zu erfolgen hat, als ein Teil der Herstellung. In § 38 Abs. 1 Satz 3 TabStAusfBest. ist weiter bestimmt, daß bei Tabakerzeugnissen, die gem. § 15 Abs. 3 TabStG., § 38 Abs. 1 u. 2 TabStAusfBest. an einen anderen Betrieb zur weiteren Verarbeitung und Behandlung abgegeben werden, sogar noch die bloße Anbringung der vorgeschriebenen Bezeichnungen auf der Packung, nicht aber die bloße Anlegung der Steuerzeichen als ein Teil der Weiterverarbeitung gilt. Die vom Angekl. versendeten Tabakwaren befanden sich daher, da sie unwiderlegt von einem Herstellungsbetrieb an einen anderen Herstellungsbetrieb zur weiteren Verarbeitung und Behandlung abgegeben werden sollten, noch nicht im Handel. Denn im Handel befindet sich eine Ware erst, wenn sie vom Erzeuger (Hersteller) verkaufsfertig (vgl. § 37 Abs. 5 u. § 14 TabStG. sowie § 54 TabStAusfBest.) auf den Weg zum Verbraucher gebracht wird, und nur so lange, als sie nicht bereits beim Verbraucher angelangt ist (vgl. (RGSt. 57, 230). Im vorl. Falle befanden sich die beschlagnahmten Tabakwaren auf dem Wege von einem Herstellungsbetriebe zu einem anderen. Sie haben zwar infolge ihrer Versendung ohne vorherige Versendungsanmeldung den Herstellungsraum des Angekl. ohne die vorgeschriebene steuerliche Überwachung verlassen und sind auf diese Weise in den freien Inlandsverkehr getreten (vgl. RFH. 11, 79); sie befanden sich aber noch nicht auf dem Wege vom Erzeuger (Hersteller) zum Verbraucher und mithin noch nicht im Handel. Der Angekl. ist daher wohl persönlicher Steuerschuldner geworden, auf die Einziehung der Erzeugnisse kann aber nicht erkannt werden. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob die Tabakwaren als tabaksteuerpflichtiges Erzeugnis, insbes. als Pfeifentabak (vgl. § 5 Abs. 1 unter D) anzusehen sind. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, würde der Ausspruch ihrer Einziehung nach § 80 TabStG. ausgeschlossen sein, da der Tabak, auch wenn er Pfeifentabak gewesen sein würde, nur zur weiteren Verarbeitung und Behandlung, nämlich zur vorschriftsmäßigen Verpackung und Bezeichnung sowie zur vorschriftsmäßigen Versteuerung an den anderen Herstellungsbetrieb in D. vom Angekl. abgegeben werden sollte, auf diesem Wege sich aber noch nicht im Handel befand.

(OLG. Dresden, Urt. v. 13. Okt. 1931, 2 OSt 144/31.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

---

erzeugnisse dem Täter noch gehörten. Zweifelhaft kann allerdings sein, ob man den Ausführungen des RevG. hinsichtlich der Auslegung des Begriffes „Handel“ (§ 80 TabStG.) in vollem Umfang folgen kann und nicht diesen Begriff etwas weiter auszudehnen hat, als das RevG. angenommen hat. Da indes § 80 TabStG. durch § 370 RAbgO. außer Kraft gesetzt worden ist, § 370 aber in seiner 2. Alt. („oder nicht vorschriftsmäßig versteuert worden sind“) das Wort „Handel“ nicht mehr enthält, hat die Weiterverfolgung der Frage keine praktische Bedeutung mehr, so daß auf weitere Darlegungen verzichtet werden kann.

RegR. Dr. R. Goetzeler, Berlin.

*

Hamm.

4. Zu Übergangsbestimmungen für die Eichung von Meßgeräten in Verfolg des § 19 Abs. 3 MaßO. v. 30. Mai 1908.†)

Zutreffend hat die StrK. das bei dem Angekl. vorgefundene Gewichtsstück mit der alten Bezeichnung Pfund als ein i. S. der MaßO. ungeeichtes Gewicht angesehen. Unter Eichung versteht das Gesetz die vorschriftsmäßige Prüfung und Stempelung des Meßgeräts durch die zuständige Behörde (§ 10 MaßO.). Wie die Prüfung und Stempelung zu geschehen hat, bestimmt sich nach der auf Grund des § 19 MaßO. erlassenen EichO. Nach § 5 EichO. muß jedes Meßgerät die vorgeschriebene Bezeichnung tragen. Die Bezeichnung muß den ausgeschriebenen oder abgekürzten Namen der Einheit und ihre Anzahl enthalten. Gemäß § 78 EichO. ist die Masse bei den Gewichten nach Kilogramm, Hektogramm usw., und zwar ausschließlich mit den Abkürzungen kg, hg, g, mg zu bezeichnen. Das beim Angekl. vorgefundene Gewichtsstück mit der Bezeichnung Pfund entspricht diesen Anforderungen nicht, es ist daher im Sinne der MaßO. nicht geeicht.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die Ausführung des Urteils, der Angekl. habe dieses Gewichtsstück zum Wägen im öffentlichen Verkehr bereitgehalten, indem er es neben seiner Waage so aufbewahrt habe, daß seine Anwendung zum Wägen möglich und nach Lage der Verhältnisse zu erwarten war, rechtlich haltbar ist, ob also die bloße Annäherung des Gewichtsstücks an den öffentlichen Ver-

---

Zu 4. In den gesamten Gerichtsakten zu obigem Tatfall ist nirgends ausgesprochen, welche Gewichtsgröße das fragliche Gewichtsstück mit der alten Pfundbezeichnung darstellte. Die Frage ist hier nicht ohne Bedeutung, wie sich später erweisen wird. Andererseits geht aus den gesamten Akten hervor, daß das Gewichtsstück mit der alten Pfundbezeichnung eine richtige und gültige Eichstempelung, auch in Rücksicht auf § 11 MaßO. trug.

Von allen drei Instanzen wurde angenommen, daß der behördliche Akt der Eichung unter Verletzung von Vorschriften erfolgt und daher nichtig sei, im besonderen weil die AusfBest. zum Gesetz in §§ 5 u. 78 EichO. nur eine Bezeichnung nach Kilogramm oder Gramm, nicht aber nach Pfund zuließen.

Der Entsch. des RevG. kann nicht beigetreten werden; sie trägt der bestehenden Rechtslage nicht Rechnung.

Der Angekl. hat den §§ 6 u. 11 MaßO. genügt, indem er das Gewicht ordnungsmäßig nacheichen ließ; er hat auch dem § 13 MaßO. genügt, denn eine Unrichtigkeit des Gewichts über die Verkehrsfehlergrenze ist nicht festgestellt worden. Schließlich hat er auch keine sonstigen Vorschriften der Maß- u. GewPolizei (§ 22 MaßO.) verletzt, da die §§ 5 u. 78 EichO. maß- u. gewichtspolizeiliche Vorschriften nicht enthalten. Welche Paragraphen der EichO. solche Vorschriften enthalten, ist zusammengestellt bei Bazille-Meuth, Maß- u. GewRecht, 1913, S. 105, Verlag J. Heß, Stuttgart, und bei Drewitz, Das Maß- u. Gewichtswesen Deutschlands, 1918, S. 104, Verlag Deutsches Reichsgesetzbuch, Berlin W 9.

Im übrigen ist die EichO. eine Anleitung für Hersteller von Meßgeräten, die geeicht werden sollen, und eine Vorschriftensammlung für die Eichbeamten zur Prüfung der Meßgeräte auf Vorschriftsmäßigkeit und zur Stempelung bei der Eichung.

Für die vorschriftsmäßige Eichung gem. § 10 MaßO. ist die Eichbehörde, welche im einzelnen geeicht hat, allein verantwortlich. Selbst wenn sie das Meßgerät unter entgegenstehenden Bestimmungen, etwa der EichO., geeicht hat, kann den Benutzer eines solchen Meß-

kehr schon den Begriff „Bereithalten“ erfüllt. Denn die StrK. hat darüber hinaus festgestellt, daß der Angekl. das Gewichtsstück beim Verkauf landwirtschaftlicher Erzeugnisse zum Wägen angewendet habe. Was hiergegen in der RevJnst. vorgebracht wird, richtet sich gegen die Beweiswürdigung der StrK. und kann deshalb in der RevJnst. nicht beachtet werden (§§ 337, 261 StPO.). Die Anwendung ist eine unter den Tatbestand des § 6 MaßO. fallende Handlung, das Bereithalten ist nur eine Vorstufe dazu. Da die „Anwendung“ des Gewichtsstücks rechtsbedenkenfrei dargetan ist, erübrigt sich eine Nachprüfung, ob der Begriff Bereithalten in dem Urteil richtig verstanden ist. Verfehlt ist die Ansicht der Revision, daß ein Verstoß gegen § 6 nur in Frage kommen könne, wenn das Meßgerät in einer „Verkaufsstelle“ angewendet oder bereitgehalten sei. Nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 6 Abs. 1 Satz 2 MaßO. gehört zum öffentlichen Verkehr der Handelsverkehr auch dann, wenn er nicht in offenen Verkaufsstellen stattfindet. Der Rev. kann auch nicht zugegeben werden, daß der Begriff „in Ausübung eines Gewerbes“ (§ 22 MaßO.) verkannt sei. Die MaßO. verwendet den Ausdruck nicht in dem gleichen Sinne wie die GewO. Auch der Landwirt ist Gewerbetreibender im Sinne der MaßO., sofern er nicht nur gelegentlich, sondern in vorliegendem Falle mit der Absicht auf Wiederholung und fortgesetzte Gewinnerzielung mit seinen Erzeugnissen nach außen in Verkehr tritt (Stenglein, Bem. 1 zu § 22). Die Ausführungen der StrK. über die Erfüllung des inneren Tatbestandes der §§ 6, 22 MaßO. geben zu rechtlichen Bedenken keine Veranlassung. Auch im übrigen ist in der Verurteilung des Angekl. nach den §§ 6, 22 MaßO. i. Verb. m. den §§ 5, 78 EichO. ein Rechtsfehler nicht ersichtlich.

(OLG. Hamm, Urt. v. 16. Mai 1931, 2 S 80/31.)

B. Arbeitsgerichte.

Reichsarbeitsgericht.

Berichtet von Rechtsanwalt Abel, Essen, Rechtsanwalt und Dozent Dr. Georg Baum, Berlin und Rechtsanwalt Dr. W. Oppermann, Dresden.

1. § 85 ArbGG.; § 71 BetrRG.; § 2 BetrBilG.

1. Die Anordnung mündlicher Verhandlung über die Rechtsbeschwerde ist zulässig.

2. Zur Erläuterung der Betriebsbilanz kann der Betriebsrat Auskunft über die Höhe der Steuern und Aufwendungen für soziale Lasten, sowie der Provisionen, nicht aber über die Höhe der Gehälter, Reisespesen und Pensionen des Vorstandes und der Angestellten verlangen.

1. Das RArbG. hat auf übereinstimmenden Antrag beider Parteien wegen der besonderen Bedeutung des Streitfalls mündliche Verhandlung über die Rechtsbeschwerde angeordnet, obwohl hierfür im allgemeinen das schriftliche Verfahren gegeben ist. Die Anordnung rechtfertigt sich dadurch, daß nach § 85 Abs. 2 ArbGG. die für das Revisionsverfahren maßgebenden Vorschriften über die Öffentlichkeit (§§ 72 Abs. 3, 52) entsprechend gelten, soweit sich aus den §§ 86 bis 89 nichts anderes ergibt, letztere Paragraphen aber nichts Abweichendes bestimmen und die entsprechende Geltung der Vorschriften über die Öffentlichkeit, wie aus § 52 ohne weiteres folgt, nur einen Sinn hat, wenn man sie auf die mündliche Verhandlung anwendet (vgl. auch RArbG. 1, 68).

2. Bei der im vorliegenden Rechtsbeschwerdeverfahren im wesentlichen nachzuprüfenden Frage des Umfangs der Erläuterungs- (Auskunfts-) Pflicht des Unternehmers ist von vornherein die Bezugnahme des Vorderrichters auf ausländisches Recht abzulehnen. Sie ist selbst vom Standpunkt einer etwaigen Rechtsvergleichung abwegig, da die für die Beantwortung der Frage in Betracht kommenden Gesetze innerdeutsche Angelegenheiten regeln und — soweit feststellbar — mit internationalem Recht, insbes. mit dem in dem angefochtenen Beschluß erwähnten englischen Gesetz nichts zu tun haben. Es bedarf daher auch keines Eingehens auf das Vorbringen der Rechtsbeschwerde, daß die „Companies Bill 1928“ gerade das Gegenteil von dem besage, was der Vorderrichter daraus entnehme. Ebensowenig kann dem Vorderrichter darin gefolgt werden, daß er „die Zeit der fortschreitenden Wirtschaftsdemokratie ... und des Hochkapitalismus“ für die Begründung seiner Auffassung verwerten zu müssen und sich hierfür auch auf die grundsätzliche Stellungnahme des RG. (RG. 106, 275; 113, 88) zu der Frage der Betriebsverbundenheit berufen zu können glaubt. Den von dem RG. aufgestellten Gedanken der sozialen Arbeits- und Betriebsgemeinschaft hat sich auch das RArbG. in ständiger Rspr. zu eigen gemacht (vgl. u. a. RArbG. 2, 78 ff.). RG. und RArbG. haben es aber stets vermieden, in ihrer Rspr. sich irgendwie von politischen Erwägungen leiten zu lassen, und stets den Zusammenhang auch des Arbeitsrechts mit dem allgemeinen bürgerlichen Recht betont. Daran ist festzuhalten. Auch Billigkeitserwägungen und soziales Empfinden können bei allem Wohlwollen für den wirtschaftlich schwächeren Teil niemals dazu führen, daß der Richter in Erledigung der ihm obliegenden Aufgaben, insbes. der Anwendung des Gesetzes auf einen seiner Entsch. unterbreiteten Fall, von dem ihm durch das Gesetz gesteckten Rahmen abweicht (vgl. RArbG. 5, 70).

Tritt man von diesem rein sachlichen Standpunkt an die Beurteilung des Streits heran, so erscheint es zunächst notwendig, sich über die dem Betriebsrat durch das BetrRG. im allgemeinen zugewiesenen Aufgaben klar zu werden. Sie bestehen nach § 1 des Ges. einmal in der Wahrnehmung der gemeinsamen wirtschaftlichen Interessen der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber, weiter aber in der Unterstützung des Arbeitgebers bei der Erfüllung der Betriebszwecke. Beide Aufgaben greifen, wie das RArbG. in RArbG. 1, 241 ausgesprochen hat, ineinander über, und bei der Erfüllung der einen darf der Betriebsrat die andere nicht außer acht lassen. Eine wirksame Vertretung der Arbeitnehmerinteressen ist danach, wie es in derselben Entsch. heißt, nur möglich, wenn der Handlungsfreiheit der einzelnen Betriebsratsmitglieder nicht zu enge Schranken gezogen werden. Andererseits geben die von dem BetrRG. verfolgten Zwecke den einzelnen Betriebsratsmitgliedern auch keinen Freibrief, bei Ausübung ihres Amts die durch die Rechtsordnung allgemein und durch die schutzbedürftigen Betriebsinteressen im besonderen gesteckten Grenzen zu überschreiten. Was hier von den einzelnen Betriebsratsmitgliedern gesagt ist, gilt erst recht von dem Betriebsrat als solchem. Es ist von seinen in § 1 näher bezeichneten Aufgaben nicht die eine vor die andere, sondern es sind beide Aufgaben gleichwertig nebeneinandergestellt; der Betriebsrat ist also verpflichtet, die Belange des **ganzen** Betriebs wahrzunehmen, nicht denen der Arbeitnehmer den Vorzug zu geben (vgl. RArbG. 4, 92). Berücksichtigt man diese leitenden Gedanken des BetrRG. für die Auslegung der vorliegend in Betracht kommenden Sonderbestimmungen des § 72 BetrRG. und des Betr-

---

geräts ein Verschulden nicht treffen (vgl. ObTribSt.: GolldArch. 23, 131).

Auch die Begründung zu § 6 des Entw. der MaßO. v. 1905 besagt, daß „eine Bestrafung gem. § 20 — jetzt § 22 — MaßO. nur in Frage kommen kann, wenn der Besitzer die Unvorschriftsmäßigkeit des mit dem Eichstempel versehenen Geräts kannte oder nach Lage der Umstände kennen mußte. Das Publikum kann nicht beurteilen, ob ein Meßgerät vorschriftsmäßig geeicht ist, ihm ist für die Beurteilung der Verkehrsfähigkeit allein das Vorhandensein des Eichzeichens maßgebend. Letzteres soll in Zukunft genügen. Der Besitzer soll nicht für die von den Beamten beim Eichen etwa begangenen Fehler verantwortlich gemacht werden können.“

Selbst für den Fall, daß der eichende Beamte ein Meßgerät irrtümlich geeicht hat, soll also nach dem Willen des Gesetzgebers der Benutzer eines solchen Meßgeräts im eichpflichtigen Verkehr aus diesem Grunde allein nicht strafbar sein.

Der vorliegende Fall liegt aber nun so, daß die eichende Behörde einen Irrtum gar nicht begangen hat, daß vielmehr Gewichte mit alter Pfundbezeichnung noch so lange zur Nacheichung gebracht werden dürfen, wie sie innerhalb der Bestimmungen der Instruktion zur EichO. noch wieder berichtigungsfähig sind.

Zuzugeben ist, daß die Rechtsgrundlage hierfür nicht einfach zu ermitteln ist, da sie nicht in der MaßO., auch nicht in der EichO. enthalten ist, sondern in den seit Inkrafttreten der geltenden MaßO. (1. April 1912) wiederholt erlassenen Übergangsbestimmungen (vgl. RGBl. 1930, I, 609; 1929, I, 118; 1928, I, 414 und dort genannte Vorgänge; auch RGBl. 1885, Beil. zu Nr. 5, VO. vom 30. Dez. 1884). Die noch vorjährig verlängerte Duldung alter Bezeichnungen auf Gewichten, die innerhalb der zulässigen Fehlergrenzen noch richtig gehalten werden können, ist als ein Akt der Nachsicht der Behörden gegenüber ländlichen Kreisen in den gegenwärtigen Notzeiten zu bewerten.

Diese Feststellungen zur Rechtslage bereits im Vorverfahren zu treffen, war eigentlich Sache der Maß- u. GewPolizei, und zwar gemäß der vom preuß. Min. für Handel u. Gewerbe erlassenen Anleitung für die polizeilichen Revisionen der Meßgeräte v. 22. Juli 1925 (vgl. MinBl. d. Hand. u. GewVerw. 1913, 18; 1914, 43; 1925, 290).

Freilich sind auf S. 30 dieser Anleitung die Polizeibeamten nur auf die Gewichte in Bombenform zu 50 kg mit der Bezeichnung Zentner oder Pfund als noch zulässige Meßgeräte älterer Art aufmerksam gemacht, nicht auch auf die gleichfalls unter der Bedingung der Richtigkeit innerhalb der Fehlergrenzen noch zulässigen kleineren Gewichte mit Pfundbezeichnung. Damit wird die obige Frage nach der Größe des Gewichtsstücks in ihrer Bedeutung geklärt.

In Zweifelsfällen über die Rechtmäßigkeit einer Eichstempelung wird die Nachsuchung einer Auskunft von der nächsten Eichbehörde für die Maß- u. GewPolizei wie für die ordentlichen Gerichte das Empfehlenswerte sein.

Ergibt in Zweifelsfällen die von der Maß- u. GewPolizei bei einer Eichbehörde zu beantragende eichamtliche Prüfung, daß ein Meßgerät zu Unrecht geeicht ist, so bestimmt der in Verfolg des § 19 Abs. 3 MaßO. erlassene § 12 EichO., daß die prüfende Eichbehörde — nicht die Maß- u. GewPolizei — dem Meßgerät in Ausübung polizeilicher Tätigkeit die Verkehrsfähigkeit durch Beseitigung oder Entwertung des letzten Jahreszeichens und des Bandzeichens zu entziehen hat. Nur Eichbehörden sind mit dem hierbei zu benutzenden Entwertungszeichen ausgerüstet.

RegR. Dr. Drewitz, Berlin.

BilG., so erübrigt sich ein Eingehen darauf, ob die darin angeordnete Erläuterungs-(Auskunfts-)Pflicht der Betätigung des Betriebsrats auf wirtschafts- und sozialpolitischem Gebiet oder nur auf einem dieser Gebiete dienen soll, zumal eine solche Erörterung, wie die Ausführungen der Parteien in dem Rechtsbeschwerdeverfahren und die von der Antragsgegnerin vorgelegten Gutachten zeigen, ebensowenig zu einem den Belangen beider Teile dienenden Ergebnis führt wie eine bloße Bezugnahme auf die Entstehungsgeschichte. Daß letztere Fingerzeige für die durchaus nicht klare Begrenzung der Erläuterungs-(Auskunfts-)Pflicht des Unternehmers gibt, soll nicht geleugnet werden. Fehlsam aber ist es, wenn der Vorderrichter daraus, insbes. aus den Ausführungen eines Abgeordneten bei der zweiten Beratung des Entw. zum BetrBilG., ohne diese Ausführungen vollständig wiederzugeben, den Schluß zieht, daß der Gesetzgeber in „Ausweitung" des BetrRG. über die von diesem verfolgte Absicht „hinausgegangen" sei. Der fragliche Abg. hat bei derselben Gelegenheit u. a. noch gesagt[1]):

„Man muß auch dieses Gesetz von dem Gesichtspunkt aus betrachten, daß sich ein vertrauensvolles Zusammenarbeiten zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ermöglichen läßt, d. h. daß auf der einen Seite der Arbeitgeber dem Betriebsrat vertrauensvoll Auskunft gibt, daß aber auf der anderen Seite der Arbeitnehmer nicht verlangen darf, daß Betriebsgeheimnisse preisgegeben werden, die letzten Endes für den Fortbestand des Betriebs, der Industrie, des Handels und des Gewerbes ausschlaggebend sind ... Es gibt gewisse Betriebsgeheimnisse, die kein Betrieb preisgeben kann ..."

Er hat ferner dem von dem Vorderrichter aus der am folgenden Tage stattgehabten dritten Beratung des Gesetzentwurfs angeführten Satz:

„Die Auskunft darf nicht willkürlich sein, sondern muß sich mit den objektiven und tatsächlich vorhandenen Angaben in Übereinstimmung befinden. Die Auskunft muß sich also in Wahrheit mit den Unterlagen decken."

folgende Ausführungen vorangehen lassen:

„Meine Damen und Herren! Ich bitte Sie, den Antrag ablehnen zu wollen, weil nach meinen Ausführungen, die ich gestern bei der zweiten Beratung machen durfte, diese Verpflichtung zur Preisgabe von Betriebsgeheimnissen führen könnte ... Wenn wir eine Schädigung der nationalen Wirtschaft vermeiden wollen, dann dürfen wir nicht dazu kommen, Betriebsgeheimnisse preiszugeben ..."

Spricht also schon die Entstehungsgeschichte zum mindesten nicht für eine so weitgehende Erläuterungs-(Auskunfts-)Pflicht, wie sie der Vorderrichter dem Unternehmer auferlegt, so ist weiter zu bedenken, daß das BetrBilG. lediglich die in den §§ 72, 105 BetrRG. vorgesehenen Ausführungsbestimmungen über die Betriebsbilanz und die Betriebs-, Gewinn- und Verlustrechnung enthält, mithin sich seiner Natur als AusfG. entsprechend auf dem Boden des BetrRG. bewegen muß. Es weist daher auch nur einige wenige Bestimmungen auf. Von ihnen interessieren vor allem die §§ 1, 2 und 4. § 1 schreibt vor, daß die vorzulegende Betriebs-, Gewinn- und Verlustrechnung in erster Linie „nach den für das Unternehmen geltenden gesetzlichen Bilanzgrundsätzen" Aufschluß zu geben hat, d. h. bei einer Aktiengesellschaft, um die es sich im vorliegenden Fall handelt, nach Maßgabe der §§ 39, 40, 261 HGB. Die Aufschlußpflicht erstreckt sich nach § 1 auch auf die Ersichtlichmachung der Bestandteile des Vermögens und der Schulden des Unternehmens. Wenn ferner in den §§ 2 und 4 BetrBilG. dem Unternehmer die Verpflichtung auferlegt wird, „zur Erläuterung" der Betriebsbilanz wie der Betriebs-, Gewinn- und Verlustrechnung „über die Bedeutung und die Zusammenhänge der einzelnen Bilanzposten Auskunft zu geben", und weiter vorgeschrieben ist, daß sich die Auskunft auf die „Unterlagen der Bilanz, wie Inventar, Rohbilanz, Kontokorrentkonto, Betriebs- und Handlungsunkosten gründen" muß, so kann darunter bei einer der gesetzlichen Regel des § 133 BetrRG. folgenden, auch die oben gekennzeichneten Aufgaben des Betriebsrats nach § 1 BetrRG. beachtenden und schließlich den vollständigen Inhalt der Entstehungsgeschichte nicht außer acht lassenden Auslegung nichts anderes verstanden werden, als daß die Auskunft alles das umfassen muß, was dem Arbeitgeber zur Erfüllung der Aufgaben des Betriebsrats nach Treu und Glauben im Verkehr unter gleichzeitiger Wahrung des Betriebsgeheimnisses zugemutet werden kann. Daß dem so ist, daß namentlich der Unternehmer durch das BetrBilG. nicht zu einer beliebigen, sondern nur zu einer begrenzten Auskunft verpflichtet ist, zeigt neben den oben wiedergegebenen Stellen des Gesetzestextes noch § 2 Satz 3, welcher besagt, daß „eine Verpflichtung zur Vorlegung von Bilanzunterlagen nicht besteht". Insbes. aber geht die Begrenzung der Auskunftspflicht auf ein vernünftiges Maß auch daraus hervor, daß nach § 2 Satz 1 zur Erläuterung nur über die „Bedeutung und Zusammenhänge" der einzelnen Posten Auskunft zu geben ist und daß diese Auskunft sich nach Satz 2 a. a. O. nicht auf die darin bezeichneten Unterlagen zu erstrecken, sondern sich lediglich auf sie zu „gründen" hat. Daß der Gesetzgeber diese Wortfassung ohne bestimmte Absicht gewählt haben sollte, kann nicht angenommen werden. „Sich erstrecken" und „sich gründen" sind zwei verschiedene Begriffe; der letztere ist enger als der erstere. Auch aus der Beschränkung der Erläuterung auf eine Auskunft über die „Bedeutung und Zusammenhänge" der einzelnen Posten und aus der damit zusammenhängenden Verneinung einer Verpflichtung zur Vorlegung von Unterlagen geht hervor, daß die Auskunft sich im allgemeinen nicht über Einzelheiten der betreffenden Posten verhalten muß, da dann auf einem Umwege nahezu das erreicht würde, wo das Gesetz durch die Verneinung der Vorlegungspflicht verhindern will, nämlich die Einsichtnahme in die Unterlagen, sondern daß die Auskunftspflicht nur so weit zu gehen braucht, als zur Erkenntnis der Bedeutung und der Zusammenhänge der Bilanz bzw. gem. § 4 BetrBilG. der Betriebs-, Gewinn- und Verlustrechnung erforderlich ist. Erforderlich aber ist nur das, was bei objektiver Beurteilung der gegebenen Verhältnisse verlangt werden kann, um dem Betriebsrat die Durchführung der ihm nach dem BetrRG. zukommenden Aufgaben zu ermöglichen. Da diese Aufgaben, wie oben dargelegt ist, nicht einseitig gestaltet sind, sondern neben der Wahrnehmung der wirtschaftlichen Belange der Arbeitnehmer auch die Unterstützung des Arbeitgebers bei der Erfüllung der Betriebszwecke umfassen, da ferner nach dem oben Gesagten die Auskunftspflicht, trotzdem sie dem Betriebsrat Einblick in die inneren Verhältnisse des Betriebes gewähren soll, eine beschränkte ist, würde eine unbegrenzte, das sachlich notwendige Maß übersteigende Ausdehnung der Auskunftspflicht des Unternehmers gegenüber dem Betriebsrat dem Wortlaut und dem Geist sowohl des § 72 BetrRG. wie der §§ 1, 2, 4 BetrBilG. widersprechen. Vielmehr findet diese Auskunftspflicht in den schutzbedürftigen Interessen des Betriebs ihre natürliche Grenze. Sie darf insbes. nicht dazu führen, daß Betriebsgeheimnisse preisgegeben oder auch nur gefährdet werden; denn damit würde dem Unternehmer etwas zugemutet werden, was gegen seine eigensten Interessen liefe. Andererseits versteht es sich von selbst, daß die Auskunft, soweit sie zu erteilen ist, richtig, sachlich und verständlich sein muß. Auch das Schrifttum und die bisher nur vereinzelte Rspr. stehen, soweit feststellbar, im wesentlichen auf dem hier vertretenen Standpunkt[2]). Zu einer anderen Auslegung der in Frage kommenden gesetzlichen Bestimmungen gelangt man auch nicht unter Zuhilfenahme des § 66 Nr. 1 BetrRG., worauf der Antragsteller in der mündlichen Verhandlung vor dem RArbG. besonderes Gewicht legen zu müssen glaubte. Im Gegenteil. Wenn man diese Vorschrift überhaupt heranziehen will, so spricht sie eher für die obige Auffassung. Denn die darin verordnete Unterstützung der Betriebsleitung setzt begrifflich ein Zusammengehen mit dem Arbeitgeber voraus, sie beschränkt sich überdies auf eine Anregung, auf einen „Rat". Gesetzliche Handhaben, um den von ihm gemachten Vorschlag durchzusetzen, stehen dem Betriebsrat nicht zur Seite. Die Entsch., ob er den Rat befolgen will, liegt allein beim Arbeitgeber.

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen ist im vorliegenden Fall die verlangte Auskunft über die Höhe der „Steuern" und der „sozialen Lasten" der Antragsgegnerin ohne weiteres zumutbar; dem angefochtenen Beschluß kann insoweit unbedenklich beigetreten werden. Zumutbar ist ihr ferner die gewünschte Auskunft über die „übrigen Unkosten", da nicht anzunehmen ist, daß hierdurch die Lage oder der Bestand des Betriebs der Antragsgegnerin irgendwie erheblich gefährdet werden könnte. Bedenklich erscheint schon eine nähere Erläuterung über den Posten „Provisionen", da sie die Gefahr in sich birgt, daß durch Offenlegung der Höhe dieses Postens Betriebsgeheimnisse preisgegeben werden könnten. Immerhin ist diese Gefahr, zumal die verlangte Auskunft sich nicht auf Einzelheiten und auf Namensangaben der Provisionsempfänger beziehen soll, im gegebenen Fall nicht so bedeutsam, daß die Auskunft versagt werden könnte; jedoch wird es im allgemeinen stets der sorgfältigen Prüfung durch den Tatrichter bedürfen, ob eine solche Gefahr besteht. Ähnlich verhält es sich mit den „Reisespesen". Sie unterscheiden sich aber hinsichtlich der Auskunftspflicht von den Provisionen dadurch, daß diejenigen, denen die Reisespesen zufließen, dem Betriebsrat aus seiner Tätigkeit im Betriebe regelmäßig bekannt und daß es meist Vorstandsmitglieder oder Angestellte sein werden. Die Reisespesen sind daher insoweit nicht anders zu beurteilen als die „Gehälter" und „Pensionen" dieser Personengruppen. Die verlangte Auskunft hierüber aber ist abzulehnen. Sie würde einerseits mit dem § 71 BetrRG. nicht im Einklang stehen, wonach im Gegensatz zu den „Lohnbüchern" der Arbeiter und den „zur Durchführung von bestehenden Tarifverträgen erforderlichen Unter-

---

[1]) Vgl. RTDrucks. I. Wahlper. Bd. 347 S. 2329, 2330, 2346.

[2]) Vgl. Brandt, BetrRG., 5. Aufl., zu § 71 Anm. 4 und § 2 BetrBilG. Anm. 4; Brunner: SchlichtW. 1924, 208 f.; Feig, Sitzler, BetrRG., 11/12. Aufl., zu § 71 Anm. 7, zu § 72 Anm. 1 u. zu § 2 BetrBilG. Anm. 3; Flatow, BetrRG., 12. Aufl., zu § 71 Anm. 1, 11 u. zu § 2 BetrBilG. Anm. 2 u. 3; Göppert: NZArbR. 1921, 113 ff.; Kieschke-Syrup, BetrRG., 6. Aufl., zu § 71 Anm. 1, 2, 11 und zu § 1 BetrBilG. Anm. 1, 3 und 4; Koch, BetrBilG. 66; Mansfeld, BetrRG., 2. Aufl., zu § 71 Anm. 2, 3 und zu § 72 Anm. 3; Nipperdey: ZentrBlHR. 1929, 177 ff.; vgl. ferner Jadesohn: SchlichtW. 1926, 207; Kaskel, Arbeitsrecht, 3. Aufl., § 85 II B 2 b und c mit Anm. 4 (S. 300); Sell: SchlichtW. 1927, 180 ff.; Stier-Somlo, BetrBilG. 35 und LArbG. Hamburg, Beschl. v. 30. Aug. 1927: BenshSamml. 1 (LArbG.), 89.

lagen" die Gehaltslisten der Angestellten, zu denen — unbeschadet der einschränkenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 BetrRG. — bei einer Aktiengesellschaft letzten Endes auch die Vorstandsmitglieder gehören können (RGUrt. v. 7. Dez. 1929, II 258/29[3]): DJZ. 1930, 626), weder vorzulegen noch zu erläutern sind (vgl. auch Entsch. des vorläufigen Reichswirtschaftsrats v. 4. Okt. 1921: RArbBl. 2, 150 f.). Andererseits würde ihr die zu billigende Rspr. des RG. entgegenstehen, wonach den Betriebsratsmitgliedern zwar Gelegenheit gegeben werden muß, gem. § 70 BetrRG. die ihnen anvertrauten Interessen im Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft wahrzunehmen, aber die Wahrnehmung dieser Interessen nur „in angemessenem Umfange" gestattet ist, soweit sie der Gesellschaft „nach dem Gesetz oder mit Rücksicht auf die Notwendigkeit eines zweckentsprechenden Betriebs zugemutet werden" darf. Das RG. hat weiter dahin Stellung genommen, daß die Ausübung der Rechte des Betriebsrats beschränkt werden kann, soweit sie dem HGB. unbekannt sind, namentlich auch mit Bezug auf die Besoldungs- und Pensionsverhältnisse der Angestellten und daß „das BetrRG. den Betriebsratsmitgliedern ein Recht auf Bevorzugung gegenüber den übrigen Aufsichtsratsmitgliedern nicht einräumt" (vgl. RG. 107, 221[4]); JW. 1924, 1144[11]). Dem ist entsprechend den obigen Ausführungen um so mehr beizutreten, als auch die im Schrifttum herrschende Meinung sich in derselben Richtung bewegt[5]). Schließlich greift auch hier wieder der Gesichtspunkt der Wahrung des Betriebsgeheimnisses durch. Denn es wäre trotz der in § 100 BetrRG. unter Strafe gestellten Verletzung der Schweigepflicht durch Angehörige einer Betriebsvertretung mit einer geordneten Betriebsführung, die nach der Rspr. des RArbG. ausschließlich dem Arbeitgeber zusteht (vgl. RArbG. 1, 178; 3, 207), nicht zu vereinen, wenn man dem Betriebsrat die Höhe der Gehälter des Vorstandes und der Angestellten — sei es auch nur in einer Summe — offenlegen lassen wollte. Die Erfahrung des Lebens lehrt, daß hohe Gehälter oft ohne Rücksicht auf die sonstigen Bedürfnisse des Betriebs bewilligt werden müssen, um bestimmte und besonders tüchtige Mitarbeiter für Zwecke heranzuholen, von denen man sich eine Förderung des Unternehmens verspricht. Ebenso häufig ist die Beobachtung zu machen, daß selbst Vorstandsmitglieder und Angestellte untereinander über die Höhe des Gehalts der anderen nicht unterrichtet werden, um einen reibungslosen Fortgang des Betriebs (RArbG. 1, 35) zu erreichen.

(RArbG., Beschl. v. 26. Febr. 1930, RAG RB 42/28. — Mannheim.) [B.]

C. Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte.

I. Reich.

Reichsfinanzhof.

Berichtet von Reichsfinanzrat Dr. Boethke, Reichsfinanzrat Arlt und Reichsfinanzrat Dr. Georg Schmauser, München.

[✂ Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgedruckt.]

1. Notverordnungen.

1. NotVO. des RPräs. v. 26. Juli 1930 II. Abschnitt, Allgemeines; Art. 11, 48 Abs. 2 RVerf. Die die Bürgersteuer betreffenden Vorschriften der NotVO. vom 26. Juli 1930 widersprechen nicht der RVerf. †)

Der BeschwF. ist zur Bürgersteuer für 1930 für sich zu 50 RM und für seine Ehefrau zu 25 RM, zusammen zu 75 RM herangezogen worden. Dabei wurde ein Einkommen von 31 175 RM aus dem Kalenderjahr 1929 zugrunde gelegt. Einspruch und Berufung hatten keinen Erfolg. Die RBeschw. ist nach § 22 Abs. 1 Nr. 3 DurchfBest. über Gemeindebiersteuer, Gemeindegetränkesteuer und Bürgersteuer v. 4. Sept. 1930 (GGBStDurchfBest.) (RGBl. I, 450) zulässig. Die DurchfBest. sind mit Zustimmung des Reichsrats vom RFM. erlassen auf Grund der Ermächtigung in § 8 des II. Abschnitts der VO. des RPräs. zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. Juli 1930 (RGBl. I, 311). Wie weiter unten dargelegt ist, ist die Bürgersteuer betreffende VO. des RPräs. rechtsverbindlich. Auch der § 8 des II. Abschnitts der VO. ist rechtsverbindlich, da bei der dem RPräs. auf Grund des Art. 48 Abs. 2 RVerf. verliehenen Machtbefugnis es zulässig ist, die weitere Ausgestaltung „über die Verwaltung der Bürgersteuer", wozu auch der Rechtsmittelweg gehört, auf den RFM., der an die Zustimmung des Reichsrats gebunden ist, zu übertragen (vgl. RGSt. 56, 165; Anschütz, RVerf., 12. Aufl., S. 249 Nr. 9). Nach § 22 Abs. 2 Satz 2 DurchfBest. finden auf das Rechtsmittelverfahren die Vorschriften der RAbgO. sinngemäß Anwendung. Nach § 265 a RAbgO. i. d. Fass. der NotVO. v. 1. Dez. 1930, § 286 RAbgO. n. F. ist gegen Berufungsentscheidungen der FinGer. die RBeschw. auch bei einem Werte des Streitgegenstandes von 75 RM dann gegeben, wenn das FinGer. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache die RBeschw. zugelassen hat. Letzteres ist im vorliegenden Fall geschehen. Die RBeschw. ist daher zulässig. Sie ist aber nicht begründet.

A. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß es sich hier um die Bürgersteuer für das Rechnungsjahr 1930 handelt. Auf diese finden in erster Linie die Vorschriften der VO. des RPräs. zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. Juli 1930 (RGBl. I, 311) II. Abschnitt „Erschließung von Einnahmen für die Gemeinden" Anwendung. Die VO. des RPräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 517) I. Teil Änderung der VO. des RPräs. v. 26. Juli 1930 Kapitel I „Erschließung von Einnahmen für die Gemeinden" enthält zwar auch Vorschriften, welche sich auf die Bürgersteuer 1930 beziehen, aber nicht solche, welche für den vorliegenden Fall in Betracht kommen könnten. Damit erledigen sich die Einwendungen des BeschwF. gegen die Rechtsgültigkeit der VO. v. 1. Dez. 1930 insoweit, als aus ihnen nicht zu entnehmen ist, daß sie auch gegen die VO. v. 26. Juli 1930 erhoben sein wollten.

B. Was nun die Rechtsgültigkeit der in der VO. v. 26. Juli 1930 enthaltenen die Bürgersteuer betreffenden Vorschriften anbetrifft, so ist diese nicht davon abhängig, daß sämtliche Vorschriften dieser VO., z. B. die Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes I. Abschnitt zweiter Titel, deren Verfassungsmäßigkeit übrigens der 6. Sen. des RFH. (RFH. 27, 321; 28, 208) bejaht hat, oder die Vorschriften über Arbeitslosenversicherung, Krankenversicherung (Vierter Abschnitt; vgl. dazu Urt. des RVersorgG. v. 30. Juli 1930: JW. 1930, 2739) rechtsverbindlich sind. Inwiefern die politische Lage die Behandlung aller dieser Materien in einer NotVO. gerechtfertigt erscheinen ließ und wie ihre politische Behandlung im RT. erfolgt ist, ist vom Steuerrichter nicht zu erörtern. Staatsrechtlich kommt für den Richter nur in Betracht, ob die Normen der VO., die er im einzelnen Falle anzuwenden hat, rechtsverbindlich sind, die Rechtsunwirksamkeit anderer in derselben Verordnung enthaltenen Bestimmungen kann eine Rückwirkung auf die ersteren allenfalls nur bei einem sachlichen Zusammenhang äußern (vgl. auch RG. v. 6. Okt. 1931, I D 570/31 IX 910: RStBl. 789, 790). Letzteres kommt bei dem zweiten Abschnitt „Erschließung von Einnahmen für die Gemeinden", in dem die Bürgersteuer behandelt ist, nicht in Betracht; dieser Abschnitt ist, losgelöst von den anderen Teilen der VO., selbständig gestaltet worden. Hiernach hat der Senat nur zu prüfen, ob die Vorschriften der NotVO. v. 26. Juli 1930 über die Bürgersteuer rechtsverbindlich sind. Diese Frage ist zu bejahen.

C. Nach Art. 48 Abs. 2 Satz 1 RVerf. kann der RPräs., wenn im Deutschen Reich die öffentliche Sicherheit und Ordnung erheblich gestört oder gefährdet wird, die zur Wiederherstellung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung nötigen Maßnahmen treffen. Ob die Voraussetzungen für den Erlaß der NotVO. — erhebliche Gefährdung der Sicherheit und Ordnung — vorlagen und ob die Maßnahmen: Erschließung von Einnahmen für die Gemeinden durch die Bürgersteuer nötig waren, ist vom Richter, auch vom RFH. nicht, nachzuprüfen (vgl. RFH. 15, 167; 27, 321; 28, 208; Urt. des RFH. v. 18. Febr. 1931, VI A 375/31 und v. 28. Jan. 1931, VI A 74/31, Kartei, NotVO. v. 26. Juli 1930, erster Abschnitt 4. Titel § 13 R. 2; RGSt. 57, 384; 58, 271; 59, 45, 187, 188; Arndt, RVerf., 3. Aufl., S. 156; Poetzsch-Heffter, RVerf., 3. Aufl., S. 236, 239, 241; Anschütz, 12. Aufl., S. 248). Zu prüfen ist aber, ob die die Bürgersteuer betreffenden Vorschriften nicht der RVerf. widersprechen.

Hier ist zunächst die von dem BeschwF. erörterte Frage zu prüfen, ob nach den Vorschriften der Verfassung der RPräs. befugt

[3]) JW. 1930, 1403.
[4]) JW. 1924, 1145.
[5]) Vgl. u. a. die Komm. z. Ges. über die Entsendung von Betriebsratsmitgliedern in den Aufsichtsrat von Dersch S. 14 und von Friedländer S. 14, auch Kießler, Die Verantwortlichkeit der in den Aufsichtsrat einer AktG. entsandten Betriebsratsmitglieder, Leipzig 1928, S. 17.

Zu 1—3. 1. Diese drei erst jüngst ergangenen Entsch. des RFH. sind dem neuartigen Gebilde der Bürgersteuer gewidmet. Mit dieser Steuer sollten den Gemeinden nach der NotVO. v. 26. Juli 1930, wie es in der VO. heißt, Einnahmen erschlossen werden. Der steuerpolitische Zweck der Bürgersteuer ist, die Bewilligungsfreudigkeit der Kommunen zu dämpfen. Die Gemeinden, bisher überwiegend auf die Realsteuern angewiesen, belasteten mit dem Druck ihrer Steuern einen verhältnismäßig engen und in ihrem kommunalpolitischen Einfluß begrenzten Teil der Bevölkerung. Die Verweisung auf die Bürgersteuer sollte die Steuerbasis verbreitern.

Die Bürgersteuer ist ihrem Wesen nach eine Kopfsteuer, also eine einigermaßen rohe Abgabe; der Mangel an steuerlicher Veredelung ist jedoch hier Voraussetzung für die Zweckerreichung. In der Bürgersteuer von 1930 ist dieser Grundgedanke infolge einer gewissen Staffelung nicht rein durchgeführt; die Bürgersteuer von 1931

war, nach Ablehnung der auch schon die Bürgersteuer enthaltenden VO. v. 16. Juli 1930 (RGBl. I, 207 ff.) durch den RT. und ihrer Außerkraftsetzung auf Verlangen des RT. durch die VO. v. 18. Juli 1930 (RGBl. I, 223) sowie nach Auflösung des RT. die NotVO. v. 26. Juli 1930 mit im wesentlichen gleichen Bestimmungen über die Bürgersteuer zu erlassen. Die Frage ist für die Reichshilfe im Urt. des FinGer. beim LFinA. Brandenburg, III 262/30, im Anschluß an die Ausführungen von Hensel: DJZ. 1930, 1060 im wesentlichen mit der Begründung bejaht worden, der vom Volke gewählte RPräs. habe auf das gleiche plebiszitäre Vertrauen Anspruch wie der RT., des letzteren Rechte aus Art. 43 Abs. 2 RVerf., den RPräs. an der ferneren Ausübung seines Rechts zu verhindern, stehe das nicht beschränkte Recht des RPräs. gegenüber, den RT., der nach seiner Meinung die staatlichen Belange nicht richtig wahre, aufzulösen, durch RTAuflösung das Volk zu befragen und für die Zwischenzeit nach seinem pflichtgemäßen Ermessen von der Befugnis des Art. 48 Abs. 2 RVerf. Gebrauch zu machen. Diesen Darlegungen hat sich der 6. Sen. des RFH. (RFH. 27, 321; 28, 208) für die Reichshilfe angeschlossen.

Schließlich hat auch der 1. StrSen. des RG. in dem Urt. v. 6. Okt. 1931, I D 570/31 IX, 910: RStBl. 789, die aus der Entstehungsgeschichte der VO. v. 26. Juli 1930 etwa zu erhebenden Bedenken geprüft und solche für unbegründet erklärt. Der 4. Sen. schließt sich der in den angegebenen Urt. wiedergegebenen Rechtsauffassung an. Daher sind aus der Entstehungsgeschichte der VO. v. 26. Juli 1930 Bedenken gegen die Rechtsgültigkeit der Bürgersteuer nicht zu erheben.

D. Zu prüfen ist ferner, ob die Bürgersteuerregelung der Grundsatzgesetzgebung des Art. 11 RVerf. widerspricht. Poetzsch-Heffter, RVerf., 3. Aufl., S. 241 Abs. 2, scheint die Ansicht zu vertreten, daß der RPräs., der bei der Diktatur Gesetzgebungsbefugnisse ausübt, an die sonstige Zuständigkeitsabgrenzung zwischen Reich und Ländern nicht gebunden sei, diese Befugnisse ergäben sich unmittelbar aus dem Wesen der Reichsdiktatur und bildeten den Inhalt des durch die RVerf. dem RPräs. zugewiesenen Rechts. Von diesem Standpunkt aus würde allerdings in eine Prüfung der Frage, ob die Bürgersteuerregelung den Art. 11 RVerf. widerspricht, gar nicht einzutreten sein.

Auch der 1. StrSen. des RG., der in seinem Urt. v. 6. Okt. 1931, I D 761/31 IX 1070, erklärt hat, daß gegen die Rechtsgültigkeit der VO. v. 26. Juli 1930 auch insoweit keine Bedenken beständen, als sie über die Erhebung einer Gemeindebiersteuer, einer Bürgersteuer und einer Gemeindegetränkesteuer Bestimmungen trifft, hat nach der im RStBl. 1931, 790, 791 mitgeteilten Begründung zu den Fragen, ob die Diktaturbefugnis des RPräs. durch Art. 11 RVerf. beschränkt ist und bejahendenfalls, ob die Bürgersteuerregelung dem Art. 11 RVerf. widerspricht, nicht mit ausdrücklicher Begründung Stellung genommen. Daraus aber, daß der 1. StrSen. die Rechtsgültigkeit der VO. bejaht hat, muß entnommen werden, daß der 1. StrSen. entweder die Diktaturbefugnis des RPräs. durch Art. 11 RVerf. für nicht beschränkt angesehen oder in der Bürgersteuerregelung der VO. jedenfalls keine Verletzung des Art. 11 RVerf. erblickt hat. Der erk. Sen. schließt sich der herrschenden Meinung (Anschütz a. a. O. S. 251, 253 und Meukel: LZ. 1931, 346, 347 und die dort angef. Zitate) an, wonach der RPräs. nur die in Art. 48 Abs. 2 Satz 2 RVerf. aufgestellten Grundrechte außer Kraft setzen, im übrigen aber Verfassungsbestimmungen nicht aufheben kann. Hiernach ist eine Prüfung notwendig, ob die VO. v. 26. Juli 1930 mit dem Art. 11 RVerf. vereinbar ist. Der Sen. bejaht diese Frage. Der Art. 11 gibt dem Reiche das Recht, im Wege der Gesetzgebung

1. Grundsätze aufzustellen
2. über die Zulässigkeit und Erhebungsart von Landesabgaben,
3. soweit sie erforderlich sind, um wichtige Gesellschaftsinteressen zu wahren.

Die Voraussetzung zu 2 ist bei der Bürgersteuer gegeben. Denn der Begriff der Landesabgaben ist in Art. 11 RVerf. im Gegensatz zu Reichsabgaben gebraucht und umfaßt daher auch die Gemeindeabgaben (vgl. auch Poetzsch-Heffter, RVerf., 3. Aufl., S. 120 Anm. 5 Abs. 1). Auch das Gebieten (nicht nur das Verbieten) von Gemeindesteuern fällt unter die Reichskompetenz (vgl. § 14 FinAusglG und dazu Anschütz a. a. O. S. 93; a. A. Giese, RVerf., 8. Aufl., Anm. 3 zu Art. 11).

Das Vorliegen des Erfordernisses zu 3 ist vom Richter nicht nachzuprüfen, da hier Erwägungen des reinen Verwaltungsermessens in Betracht kommen und dafür rechtliche Grenzen nicht gesetzt sind (vgl. auch Meukel a. a. O. S. 346 ff., 349). Nur ein willkürlicher Mißbrauch der Ermächtigung des RPräs. zur Verfolgung anderer, dem Art. 11 fremder Zwecke würde der VO. ihre Rechtsgültigkeit nehmen. Insoweit untersteht das Erfordernis zu 3 dem richterlichen Prüfungsrecht (vgl. die Ausführungen weiter unten). Im vorliegenden Falle kann aber von einem Mißbrauch der Reichskompetenz keine Rede sein. Denn „wichtige Gesellschaftsinteressen“ sollen dadurch gewahrt werden, daß den durch die Wohlfahrtslasten belasteten Gemeinden neue Einnahmequellen erschlossen werden, was bei der engen Verbindung der Gemeindefinanzen mit den Länder- und Reichsfinanzen (RFH. 29, 10) eine Wahrung lebenswichtiger Interessen der Gesamtheit bedeutet.

Fraglich kann aber im vorliegenden Falle der Umfang des richterlichen Prüfungsrechts bei der Entscheidung der Frage sein, ob die VO. sich innerhalb der Grenzen der Grundsatzgesetzgebung hält (Erfordernis zu 1). Im Schrifttum (vgl. Meukel a. a. O., siehe auch Poetzsch-Heffter, RVerf., 3. Aufl., Art. 10 Anm. 5) wird die Ansicht vertreten, daß es sich bei der Umschreibung dessen, was als Grundsätze anzusprechen, um Rechtsbegriffe und nicht nur um bloße Ermessenserwägungen handle, freilich werde zunächst immer über die Frage, wo die Grenze zwischen den beiden Bereichen der grundsätzlichen Regelung durch das Reich und der ausführenden Gestaltung durch das Land verläuft, das pflichtgemäße Ermessen des Reichsgesetzgebers zu befinden haben, aber im Endergebnis werde die Entscheidung darüber, ob der Reichsgesetzgeber im Einzelfall sich auf Grundsätze beschränkt habe oder ob er darüber hinausgegangen und sich zu weit in den landesrechtlichen Bereich vorgewagt habe, immer als Rechtsfrage angesehen werden müssen (dies nimmt auch Triepel, „Streitigkeiten zwischen Reich und Ländern“ in der Festgabe der Berliner Juristischen Fakultät für Kahl 1923 S. 16 an; wegen seiner Stellungnahme zum richterlichen Prüfungsrecht siehe aber weiter unten). In Verfolg dieser Ansicht wird dann auch den Recht anwendenden Gerichten die Befugnis zugesprochen, ein gemäß Art. 11 RVerf. vom Reich erlassenes Gesetz für unwirksam zu erklären, weil es zu sehr ins einzelne gehe. In dieser Allgemeinheit vermag ihr der erk. Sen. sich nicht auszuschließen. Unter „Grundsätzen“ hat man allgemein Richtlinien, Rechtssätze zu verstehen, die der näheren Ausführung im einzelnen, insbes. unter dem Gesichtspunkt ihrer Anpassung an die besonderen Verhältnisse der einzelnen Länder, fähig und bedürftig sind. Das Reich darf also die Angelegenheit nicht restlos kodifizieren, sondern soll bei Aufstellung seiner Grundsätze den zur Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse und Bedürfnisse der Länder erforderlichen Spielraum diesen überlassen. Die Grenze, wieweit das Reich bei der Grundsatzaufstellung zu gehen und eine weitere Regelung den Ländern zu überlassen hat, wird bei den einzelnen zu regelnden Materien verschieden und stets mehr oder weniger flüssig sein. Die Entscheidung hierüber, also über die Frage, welchen Teil das Reich und welchen die Länder zu regeln haben, ist indessen im wesentlichen eine Ermessensfrage (Werturteil), deren Beantwortung sich nach dem Bedürfnis der Einheitlichkeit der Regelung für das ganze Reichsgebiet bestimmt. Grundsätzlich entscheidet daher über den Umfang der reichsrechtlichen Regelung das pflichtmäßige Ermessen des Reichsgesetzgebers. Deshalb steht dem Reich, nicht den Recht anwendenden Gerichten, grundsätzlich das Werturteil darüber zu, ob die reichsrechtliche Regelung sich noch im Rahmen der Grundsatzaufstellung hält (so auch Anschütz a. a. O. S. 88; Hatschek, Deutsches und Preußisches Staatsrecht, 2. Aufl., Bd. I S. 99, 118; Triepel a. a. O. S. 99 bis 101; vgl. auch Giese a. a. O. Anm. 1 zu Art. 10).

Das Ermessen des Reichsgesetzgebers ist daher grundsätzlich für das Gericht bindend, es sei denn, daß ganz offensichtlich eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmißbrauch vorliegt. In Fällen der letzteren Art steht den Gerichten die Befugnis zu, die Gültigkeit von VO. des Reichsgesetzgebers zu verneinen (vgl. RGSt. 59, 188; Triepel a. a. O. S. 101; Hatschek S. 99, 100). Aller-

---

entfernt sich von der leitenden Idee noch mehr dadurch, daß sie die Staffelung verfeinert. Auf diese Weise gewinnt die Steuer mehr und mehr den Charakter eines Kommunalzuschlages zur Einkommensteuer.

2. Die in der ersten Entsch. gefundenen staatsrechtlichen Ergebnisse sind in der Begründung überzeugend und praktisch befriedigend. Einengende Auslegung des Art. 48 Abs. 2 RVerf. würde diese gesetzgeberische Nothilfe entwerten. Ohne dieses Hilfsmittel würden aber die Dämme der Verfassung dem Hochwasser der wirtschaftlichen Notwendigkeiten nicht standhalten können.

3. Auch in steuerrechtlicher Hinsicht verdienen die (zweite und dritte) Entsch. Zustimmung.

a) Sämtliche Entsch. betreffen die nicht mehr geltende Bürgersteuer von 1930. Auch diese wies, wie bereits oben unter 1 erwähnt, eine Staffelung auf und nahm das Einkommen zum Maßstab. Da als Einkommen (a. a. O. § 5 Abs. 4) das Einkommen i. S. des EinkStG. bezeichnet ist, sind die Beträge des § 52 EinkStG. nicht abzugsfähig, da sie Teile des steuerbaren Einkommens darstellen und nur bei der Berechnung des steuerpflichtigen Reineinkommens abzusetzen sind.

b) In gleicher Weise ist das sich aus der Verbrauchsbesteuerung ergebende fiktive Einkommen (§ 49 EinkStG.) auch der Bürgersteuer unterworfen. Die berechtigten steuerpolitischen Bedenken gegen die Verbrauchsbesteuerung (die Prophezeiungen von Strutz hat die steuerrechtliche Praxis voll bestätigt) können auf dem Boden der Bürgersteuer nicht Raum gewinnen; für diese muß das maßgebend sein, was von dem EinkStG. als Einkommen behandelt wird.

RA. Dr. Wrzeszinski, Berlin.

dings kann sich gegebenenfalls der Streit gerade darum drehen, ob offensichtlich eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmißbrauch vorliegt. Indessen muß der Richter das Ermessen des Reichsgesetzgebers so lange für ihn verbindlich anerkennen, als nicht ganz besondere Umstände für die Ermessensüberschreitung oder den Ermessensmißbrauch klar vorliegen.

Prüft man unter Zugrundelegung dieser Ansicht die Bürgersteuerregelung der VO. v. 26. Juli 1930, so kann nicht festgestellt werden, daß solche Umstände klar vorliegen, die für eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensmißbrauch sprechen. Allerdings ist nicht zu verkennen, daß die VO. in weitem Umfang ins einzelne gehende Bestimmungen enthält, indem sie in § 4 die Steuerpflichtigen bestimmt und die Befreiung von der Steuerpflicht regelt, in § 5 Abs. 2 hinsichtlich des Landessatzes nach dem Jahreseinkommen des Pflichtigen Mindestsätze vorschreibt und in Abs. 3 Ermäßigungen des Landessatzes bestimmt und schließlich den RFM. in § 8 zum Erlaß von DurchfBest. ermächtigt. Es ist aber anderseits zu berücksichtigen, daß die Bürgersteuer sich im Wesen als Ergänzung der Einkommensteuer darstellt, indem sie teils das von der Einkommensteuer freie Einkommen erfaßt, teils wie eine Art Zuschlag zur Einkommensteuer wirkt. Da nun die Steuer vom Einkommen das Reich für sich in Anspruch genommen hat, so bedurfte es einer einheitlichen, mehr ins einzelne gehende Regelung darüber, inwieweit Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Bürgersteuer für das Reichsgebiet zu wahren ist. Daß die VO. bei der Aufstellung ihrer Grundsätze den Ländern und Gemeinden einen gewissen, ihren Verhältnissen und Bedürfnissen Rechnung tragenden Spielraum gelassen hat, ergeben die §§ 1, 5 Abs. 1, § 6. Unter diesen Umständen nimmt der erk. Sen. nicht an, daß eine offensichtliche Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmißbrauch vorliegt. Hiernach widerstreitet die Regelung der Bürgersteuer in der NotVO. dem Art. 11 RVerf. nicht.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 11. Nov. 1931, IV A 122/31 S.)

*

⨯**2.** II. Abschnitt §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 2 u. 4 NotVO. des RPräs. v. 26. Juli 1930; §§ 6 ff., 49 EinkStG.; § 24 Abs. 2 DurchfBest. **Unter „Jahreseinkommen" und „Einkommen i. S. des EinkStG." (NotVO. v. 26. Juli 1930 II. Abschnitt § 5 Abs. 2 u. 4) ist auch der Verbrauch des § 49 EinkStG. zu verstehen.** †)

Der BeschwF. ist zur Einkommensteuer 1929/30 nach einem Verbrauch (§ 49 EinkStG.) von 33 000 *RM* veranlagt worden. Dieser Betrag ist auch als Jahreseinkommen bei der Berechnung der Bürgersteuer 1930 zugrunde gelegt. Der BeschwF. legte Einspruch gegen die Bürgersteuerveranlagung ein, mit dem er das Jahreseinkommen bemängelte, da seine Fabrik nach der letzten Bilanz mit Verlust gearbeitet habe. Einspruch und Berufung waren erfolglos. Auch die Rechtsbeschwerde kann keinen Erfolg haben.

Die Rechtsbeschwerde macht geltend, daß die Versteuerung nach dem Verbrauch gemäß § 49 EinkStG. nur geschehen könne, aber nicht geschehen müsse und daß die Versteuerung nach dem Verbrauch bei dem BeschwF. eine Härte sei. Dieses Vorbringen kann aber die Rechtsbeschwerde nicht begründen.

Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 VO. des RPräs. zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. Juli 1930 (RGBl. I, 311) wird die Bürgersteuer von allen im Gemeindebezirk wohnenden natürlichen Personen, die über 20 Jahre alt sind, erhoben. Nach § 5 Abs. 2 VO. bestimmt sich die Höhe der Bürgersteuer nach dem „Jahreseinkommen", wobei nach Abs. 4 a. a. O. als Einkommen i. S. des Abs. 2 das Einkommen i. S. des EinkStG. für den Steuerabschnitt gilt, der dem Stichtag, d. i. dem 10. Okt., unmittelbar vorangeht. Die Vorinstanz erörtert die Frage, ob unter Einkommen i. S. des EinkStG. bei der Verbrauchsbesteuerung auch der festgestellte Verbrauch (§ 49 EinkStG.) anzusehen ist, und bejaht dies. Der Senat tritt den Darlegungen der Vorinstanz bei. Die engere Auslegung, die unter Einkommen nur das in den §§ 6 ff. EinkStG. umschriebene Einkommen, aber nicht auch den nach § 49 EinkStG. an Stelle des Einkommens nach §§ 6 ff. EinkStG. tretenden Verbrauch begrenzt, erscheint schon im Hinblick auf § 4 Abs. 1 Satz 1 VO., wonach der Bürgersteuer alle im Gemeindebezirk wohnenden, über 20 Jahre alten natürlichen Personen unterliegen sollen, unzutreffend. Sie würde dazu führen, daß alle der Verbrauchsbesteuerung unterliegenden Personen beim Fehlen eines „Einkommens" i. S. des § 5 Abs. 2 und 4 VO. bürgersteuerfrei wären, ein Ergebnis, das nicht i. S. der VO. liegen kann.

Unterliegen aber hiernach auch die Personen, bei denen der Verbrauch der Besteuerung zugrunde gelegt ist, der Bürgersteuer, so hat die Vorinstanz mit Recht es abgelehnt, in dem die Bürgersteuer betreffenden Rechtsmittelverfahren die im Einkommensteuerbescheid 1929/30 getroffene Feststellung des Verbrauchs nachzuprüfen. Denn nach den auf Grund des § 8 Abs. 1 VO. mit Zustimmung des Reichsrats erlassenen DurchfBest. v. 4. Sept. 1930 (RGBl. I, 450) § 24 Abs. 2 können Einwendungen, die sich gegen die Feststellung des Einkommens richten, nur durch Rechtsmittel gegen den die Einkommensteuer betreffenden Steuerbescheid, nicht dagegen durch Rechtsmittel gegen die Bürgersteuer geltend gemacht werden. Diese Vorschrift gilt auch für die Frage, ob von der Kannvorschrift des § 49 EinkStG. in dem Einkommensteuerbescheid zu Recht Gebrauch gemacht ist. Auch diese Frage wird nur in dem Rechtsmittelverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid ausgetragen, nicht aber in dem vorliegenden, die Bürgersteuer betreffenden Rechtsmittelverfahren.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 11. Nov. 1931, IV A 179/31 S.)

*

⨯**3.** § 5 II. Abschnitt VO. des RPräs. zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände vom 26. Juli 1930 (RGBl. I, 311).; §§ 2—48, 52, 104—113 EinkStG. **Unter „Jahreseinkommen" i. S. des § 5 des II. Abschnitts der VO. des RPräs. v. 26. Juli 1930 ist das Einkommen i. S. des EinkStG. zu verstehen. Der steuerfreie Einkommensteil und die Familienermäßigungen sind daher bei der Berechnung der Bürgersteuer nicht in Abzug zu bringen.** †)

Streit herrscht darüber, ob für die Berechnung der Bürgersteuer 1930 der steuerfreie Einkommensteil und die Familienermäßigung in Abzug (§ 52 EinkStG.) zu bringen sind. Die Vorinstanzen haben den Abzug nicht zugelassen. Die Rechtsbeschwerde hatte keinen Erfolg.

Nach § 5 des zweiten Abschnitts der VO. des RPräs. zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. Juli 1930 (RGBl. I, 311) bestimmt sich die Höhe der Bürgersteuer nach dem Jahreseinkommen der Pflichtigen. Daß unter „Jahreseinkommen" das Einkommen i. S. des EinkStG. zu verstehen ist, ergibt sich aus § 5 Abs. 4. Der Begriff des Einkommens i. S. des EinkStG. wird als Gegenstand der Besteuerung durch die §§ 2 bis 48, 104—113 EinkStG. bestimmt und durch den § 52 EinkStG., der sich nach Stellung und Zweck als Tarifvorschrift darstellt (so auch bei der Auslegung des Begriffs Jahreseinkommen in § 8 Abs. 2 VermStG.; RFH. 24, 76), nicht berührt. Danach darf bei Ermittlung des Jahreseinkommens i. S. des § 5 der angegebenen VO. weder der steuerfreie Einkommensteil noch die Familienermäßigung (§ 52 EinkStG.) abgesetzt werden. Mit diesem Ergebnis steht die Ermäßigungsvorschrift des § 5 Abs. 3 VO., wonach sich der Landessatz für Personen, die einkommensteuerfrei sind, ermäßigt, nicht im Widerspruch. Der Umstand, daß gegebenenfalls die Einkommensteuerfreiheit erst durch den steuerfreien Einkommensteil und durch die Familienermäßigung erreicht wird, kann nicht dazu führen, den oben dargelegten Begriff des Jahreseinkommens für die Bürgersteuer anders zu bestimmen, als er sich aus § 5 Abs. 4 VO. ergibt. Daß in Grenzfällen ein geringes Mehreinkommen eine verhältnismäßig große Steuer auslöst, mag richtig sein, aus solchen Fällen kann aber, wie das FinGer. mit Recht angenommen hat, nicht geschlossen werden, daß die VO. beim Begriff des „Jahreseinkommens" den steuerfreien Einkommensteil und die Familienermäßigung hat abgezogen wissen wollen.

Der RFM. ist in seinem Erlaß v. 13. Okt. 1930, S 1900 A — 3000 III, zu § 8 Satz 4 oben gleichfalls der hier vertretenen Ansicht.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 11. Nov. 1931, IV A 155/31 S.)

2. Reichsabgabenordnung.

⨯**4.** §§ 6, 82, 128, 228 RAbgO.; § 717 ZPO. **Wird ein eine Steuerfestsetzung enthaltendes Urteil des FinGer. vom RFH. aufgehoben und die Sache zur weiteren Ermittlung an das FinGer. zurückverwiesen, so ist an sich der Steuerpflichtige berechtigt, die Erstattung der auf das Urteil des FinGer. hin gezahlten Steuer zu verlangen. Das FinA. kann aber im Hinblick auf die Ungewißheit der Entscheidung über den noch in der Schwebe befindlichen Steueranspruch unter Berücksichtigung des derzeitigen Standes der Sache und von Recht und Billigkeit die Erstattung vorläufig ablehnen oder von einer Sicherheitsleistung abhängig machen.** †)

Der BeschwF. war von dem FinA. zu einer Steuer von rund 49 000 *RM* veranlagt worden. Im Berufungsverfahren setzte das FinGer. auf Grund des § 228 RAbgO. eine höhere Steuer fest, nämlich rund 132 000 *RM*. Der BeschwF. hat auf diese Erhöhung hin an der Erhöhungssumme auf Verlangen des FinA. einen Betrag von 40 000 *RM* bezahlt. Auf die Rechtsbeschwerde des BeschwF. hin hat der RFH. das Urt. des FinGer. aus Rechtsgründen aufgehoben und die Sache zu weiterer Ermittlung und anderweiter Entscheidung wegen eines Teils der Erhöhungssumme an das FinGer. zurückverwiesen. Die Ermittlungen des FinGer. auf diese Zurückverweisung hin sind

---

Zu 4. Das sorgfältig begründete Urteil zeigt aufs neue die große Bedeutung von § 82 (jetzt § 100) RAbgO. Sein Grundgedanke, das Reich hat Anspruch darauf, das alsbald zu verlangen, was es mit Sicherheit (oder großer Wahrscheinlichkeit) endgültig zu fordern haben wird, läßt sich ohne den Dingen Gewalt anzutun auch in der Umkehrung verwenden:

Was das Reich voraussichtlich endgültig behalten wird, das darf es auch vorläufig behalten; es kann demzufolge unter Beachtung

noch nicht beendigt, die erneute Berufungsentscheidung des FinGer. ist noch nicht ergangen. Der BeschwF. beantragte nach Eingang der Entsch. des RFH. alsbald die Erstattung der von ihm auf die Erhöhungssumme bezahlten 40000 *RM* mit der Begründung, das Urt. des RFH. habe das Urt. des FinGer. in vollem Umfange aufgehoben und damit auch die darin enthaltene höhere Steuerfestsetzung beseitigt; der gezahlte Betrag sei also zu Unrecht erhoben und zu erstatten. Der BeschwF. habe auch mit dem FinA. vereinbart, daß im Falle der Aufhebung des Urt. des FinGer. durch den RFH. der Betrag sofort zurückgezahlt werde. Das FinA. hat die Steuerschuld jedoch unter Berücksichtigung der Ausführungen im Urt. des RFH. auf einen die Höhe der bezahlten Steuer mindestens erreichenden Betrag veranschlagt und daher die Erstattung abgelehnt.

Berufung und Rechtsbeschwerde waren ohne Erfolg.

Es ist zwar richtig, daß die Entsch. des RFH. durch ihre Bekanntgabe an die Beteiligten wirksam geworden ist und daß die Wirksamkeit nicht bis zum Endurteil hinausgeschoben werden kann. Es ist auch dem BeschwF. zuzugeben, daß nach Aufhebung des finanzgerichtlichen Urt. aus diesem keine Steuer mehr beigetrieben werden kann. Das FinA. könnte auch nicht etwa erneut einen vorläufigen Steuerbescheid in Höhe der von dem FinGer. in der ersten Entsch. dem ursprünglichen Steuerbescheid hinzugeschlagenen Summe erlassen. Das Urt. des FinGer. ist förmlich aufgehoben. Die Frage, wie hiernach hinsichtlich der auf das Urt. hin gezahlten Steuer zu verfahren ist, hat die RAbgO. in § 128 geregelt. Danach ist eine zu Unrecht bezahlte Steuer zurückzuzahlen, wenn die Steuerfestsetzung durch Aufhebung berichtigt wird. Nun ist zwar die Steuerfestsetzung des FinGer. formell aufgehoben, aber diese Aufhebung ist nicht endgültig. Man kann noch nicht von einer Berichtigung der Steuerfestsetzung durch Aufhebung sprechen — als Gegenstück denke man an die Aufhebung und Freistellung durch die höhere Instanz — auch nicht davon, daß feststünde, daß etwas zu Unrecht gezahlt sei. Es kann der Umstand nicht unbeachtet bleiben, daß es der RFH. unterlassen hat, ein bestimmtes Urt. über die Höhe des Steueranspruchs zu fällen, und daß er nicht etwa ausgesprochen hat, daß ein Steueranspruch überhaupt nicht besteht. Die Steuerforderung ist daher nicht sachlich zerstört, sondern sie bleibt vorläufig in der Schwebe. Daran kann bei der Frage nach der Vollstreckung aus dem Urt. des RFH. nicht vorbeigegangen werden. Würde z. B. ein Steuerbescheid über eine höhere Summe gelautet haben, als das FinGer. anerkannt hat, wird aber auf Rechtsbeschwerde des Steuerpflichtigen, der jede Steuerschuld bestreitet, das Urt. des FinGer. von dem RFH. aufgehoben und die Sache an das FinGer. zurückverwiesen, so könnte das FinA. nicht sagen, das dem Steuerpflichtigen günstigere Urt. des FinGer. sei aufgehoben und der Steuerpflichtige müsse deshalb die ganze von dem FinA. beanspruchte Summe bezahlen. Der Steuerpflichtige würde dagegen mit Recht einwenden, daß das Urt. des RFH. so nicht gemeint sein könne. Es muß deshalb einen Weg geben, der diesen Schwebezustand berücksichtigt. Dieser Weg findet sich in dem Rechtsgedanken, der dem § 82 RAbgO. zugrunde liegt. Dort ist ausgesprochen, daß bei Ungewißheit über das Bestehen einer Steuerschuld das FinA. die Steuer vorläufig festsetzen oder die Festsetzung gegen oder ohne Sicherheitsleistung aussetzen kann. Darin liegt nicht nur eine Verfahrensvorschrift, sondern auch ein sachliches Recht schaffender Grundsatz, nämlich, daß es ein Gebot der steuerlichen Gerechtigkeit ist, bei Zweifeln eine endgültige Verfügung nicht zu treffen, vielmehr eine der jeweiligen Sachlage entsprechende Regelung vorzunehmen. Dieser allgemeine Grundsatz gilt nicht nur für Steueransprüche des FinA., sondern er muß auch gelten für die entgegengesetzten Erstattungsansprüche des Steuerpflichtigen, wenn Zweifel darüber bestehen, ob der Erstattungsanspruch endgültig sein wird oder nicht. Bei Ungewißheit in diesem Sinne wird daher das FinA. den Erstattungsanspruch unter Umständen nur vorläufig bewilligen dürfen. Das muß aber auch umgekehrt gelten. Das FinA. kann also auch einen Erstattungsanspruch vorläufig ablehnen (vgl. wegen der vorläufigen Ablehnung eines Vergütungsanspruchs RFH. 11, 43 = StW. 1923 Nr. 95); es kann eine Bewilligung auch von einer Sicherheitsleistung abhängig machen. Die Entsch. des FinA. muß in derartigen Fällen nach Recht und Billigkeit unter Berücksichtigung des jeweiligen Standes des Verfahrens, insbes. der Ermittlungen zum Zweck der Aufklärung der noch ungewissen Punkte, erfolgen. Damit weicht die Regelung der RAbgO. ab von den Vorschriften des Zivilprozesses. Die hinsichtlich ihrer Zweckmäßigkeit mit Recht stark angefochtene Bestimmung des § 717 ZPO., die ein mehrfaches Hin- und Herzahlen des Streitgegenstandes bei verschiedenen aufeinanderfolgenden Rechtsmittelentscheidungen zuläßt, widerstreitet diesem Grundgedanken des Steuerrechts und ist deshalb hier nicht anwendbar.

Im vorliegenden Falle hat nun das FinA. geprüft, ob der Erstattungsanspruch im Hinblick auf die Ungewißheit des Ausgangs des Rechtsmittelverfahrens nach dem gegenwärtigen Stand der Sache selbst in seinem endgültigen Bestand gefährdet ist. Es hat bei dieser Prüfung festgestellt, daß der BeschwF. mindestens die bereits von ihm bezahlte Summe wird zahlen müssen. Es hat daher den Erstattungsanspruch abgelehnt. Diese dem tatsächlichen Stand des Verfahrens und der Billigkeit entsprechende Entsch. ist eine angemessene vorläufige Regelung der Erstattungsfrage und kann als solche aufrechterhalten werden. Sollte etwa sich im Laufe des weiteren Verfahrens sich eine Sachlage ergeben, die mehr zugunsten des BeschwF. sprechen würde, so würde der BeschwF. allerdings nicht gehindert sein, einen erneuten Erstattungsanspruch zu erheben. Zur Zeit aber entspricht die von dem FinA. verfügte Ablehnung des Erstattungsanspruchs der derzeitigen Sachlage. Die Rechtsbeschwerde ist daher im Ergebnis in diesem Punkte zur Zeit unbegründet.

Mit Recht hat auch das FinGer. der behaupteten Vereinbarung mit einem für eine solche Entsch. nicht ermächtigten Beamten des FinA. keine Bedeutung zugemessen. Auch wenn eine Verfügung des FinA. in dem von dem BeschwF. angegebenen Sinne vorliegen würde, wäre das FinA. nicht gehindert, nach seinem pflichtmäßigen Ermessen eine anderweite Verfügung zu treffen. Die Vorschrift des § 78 RAbgO. steht hier, wo es sich um Steuerbeitreibung handelt, nicht entgegen. Namentlich aber könnte das FinA. die Verfügung auch deshalb zurücknehmen, weil der Beamte nicht zuständig gewesen wäre und weil nach der Entsch. des RFH. eine völlig neue Sachlage vorlag. Es braucht daher nicht untersucht zu werden, ob nicht überhaupt die Berufung des BeschwF. auf diese Vereinbarung gegebenenfalls nur zu einem bürgerlich-rechtlichen Schadensersatzanspruch führen könnte, zu dessen Entsch. die Steuergerichte nicht zuständig wären.

(RFH., 6. Sen., Urt. v. 20. Mai 1931, VI A 809/31, S.)

*

5. § 96 RAbgO. **Der Verpächter eines Unternehmens, an den das Unternehmen zurückfällt, ist nicht haftbar i. S. § 96 RAbgO., wenn er den Betrieb des Pächters, ohne ihn weiterzuführen, sofort weiterverpachtet.** †)

Die Vorinstanzen haben den beschwerdeführenden Hausbesitzer H., der ein in seinem Hause befindliches Café zunächst an R. verpachtet, bei Ablauf der Pachtzeit des R. es an einen Dritten weiterverpachtet und überlassen hatte, wegen der bei Beendigung des Pachtverhältnisses R. rückständigen Umsatzsteuern des Pächters R. i. S. des § 96 RAbgO. für haftbar erklärt. Die Rechtsbeschwerde führt zur Freistellung des BeschwF.

Die Vorinstanzen begründen die Inanspruchnahme des BeschwF. auf § 96 RAbgO., der besagt: „Gründet sich die Steuerpflicht auf den Betrieb eines Unternehmens und wird das Unternehmen im Ganzen veräußert, so haftet der Erwerber neben dem Veräußerer für die laufenden und für die festgesetzten, aber noch nicht entrichteten Steuern". Um den BeschwF. haftbar zu machen, muß also ein Unternehmen im Ganzen, d. h. ein lebendiger Betrieb, an ihn veräußert

---

der Grenzen pflichtgemäßen Ermessens einen Antrag auf Erstattung vorläufig ablehnen.

Daß die Erstattungsansprüche in § 82 (jetzt 100) RAbgO. nicht ausdrücklich einbezogen worden sind, braucht keinen Anstoß zu erregen. Ist doch die neuartige Regelung des Erstattungsrechts in der RAbgO. in vieler Beziehung ein mit dem Gesamtorganismus noch nicht fest verwachsener Fremdkörper. (Nebenbei: Eine wirkliche Reform der RAbgO. hätte wohl diesen, wie viele andere Punkte bereinigen müssen; es zeigt sich bei jeder Gelegenheit, daß die Neuparagraphierung des Steuergrundgesetzes anläßlich der Steueranpassung ein übereilter Schritt war.) Gegen die Sachentscheidung als solche — man sieht auch hier das Hinübergreifen des Verfahrensrechts in den Bereich des materiellen Steuerrechts — wird man nichts einzuwenden haben.

Leichte Bedenken erregt ein anderer Punkt: Mit Recht betont Becker im Anschluß an die Rspr. (Anm. 3 zu § 82): Formell muß der vorläufige Bescheid klar erkennen lassen, daß er vorläufig ist und wieweit die Vorläufigkeit reicht. Bei der hier vorgenommenen analogen Anwendung auf den einen Erstattungsanspruch ablehnenden Bescheid ist eine solche Klarheit nicht völlig vorhanden. Zwar läßt sich durch vernünftige Schlußfolgerungen die Vorläufigkeit erschließen. Immerhin wäre es wünschenswert, wenn in solchen Fällen das FinA. klar sagte, wie es seine Verfügung aufgefaßt wissen will.

Noch besser wäre es vielleicht, wenn sich beim RFH. die Gewohnheit herausbildete, in solchen und ähnlich gelagerten Fällen der Zurückverweisung auch eine Richtlinie darüber zu geben, ob und in welcher Höhe ein vorläufiger Anspruch des Reichs anzuerkennen wäre. Die Durchführung könnte dem FinA. bedenkenlos überlassen werden; dieses würde, von dem RFH. gedeckt, auch von dem Odium eines übertriebenen Fiskalismus entlastet sein.

Der Schlußabsatz zeigt, wie vorsichtig Finanzbeamte bei vielleicht völlig harmlos gemeinten Erklärungen sein müssen. An eine solche Prozeßlage hat der Beamte bei Verabreichung der Beruhigungspille an den Steuerpflichtigen sicher nicht gedacht. Ein Anspruch aus § 839 BGB., Art. 131 RVerf. ist aber rasch begründet und wird vom RG. oft anerkannt.

Prof. Dr. Albert Hensel, Königsberg.

Zu 5. Die Neigung zu weiter Auslegung der praktisch sehr schwerwiegenden Haftung nach § 96 RAbgO., die in der Rspr. des RFH. schon lange hervortrat, ist mir immer sehr bedenklich erschienen. Die Anwendung der Bestimmung auf den Übergang eines

und von ihm erworben worden sein. In erster Linie trifft die Vorschrift den Verkauf eines Unternehmens. Die Rspr. hat die Vorschrift ausgedehnt auf den Pächter, der ein Unternehmen, das der Verpächter bis dahin betrieben hat, pachtet und weiterbetreibt (RFH. 23, 109). Jedenfalls setzt aber der Begriff der Veräußerung i. S. des § 96 RAbgO. auch, wenn man ihn soweit auslegt, voraus, daß ein Unternehmen als solches mit Willen des bisherigen Unternehmers auf einen neuen Unternehmer, der seinerseits den Erwerbswillen hat, übergeht. Damit ist noch verträglich, wenn die Rspr. die Anwendung des § 96 auf den Fall des Erwerbes im Wege der Zwangsversteigerung ausgedehnt hat (RFH. 22, 71). Denn bei der Zwangsversteigerung hat jedenfalls der Erwerber den Erwerbswillen, und der vielleicht fehlende Veräußerungswille des bisherigen Unternehmers wird durch den Zuschlag ersetzt, der die Wirkung hat, daß der bisherige Unternehmer (Eigentümer) den Erwerb durch den Meistbietenden gegen sich muß gelten lassen. Dagegen ist die Ausdehnung des § 96 auf Fälle, wo der Veräußerungswille oder der gesetzlich ergänzte Veräußerungswille des bisherigen Unternehmers und auf der anderen Seite ein Erwerbswille fehlen, bedenklich. Jedenfalls kann § 96 auf einen Fall wie den vorliegenden nicht angewendet werden, wo jemand, der Herr des Betriebs wird, diesen Betrieb tatsächlich nicht weiterführt und auch nicht weiterführen will. Es liegt nicht i. S. der sehr einschneidenden Vorschrift des § 96, jemand mit einer Haftung von Steuerrückständen eines andern zu belasten, ohne daß er sich gegen diese Haftung irgendwie wehren kann, wie das gerade bei Beendigung des Pachtverhältnisses in der Person des Verpächters zutrifft. Beim Kauf, bei der Pachtung, beim Erwerb in der Zwangsversteigerung sind die als Erwerber in Betracht kommenden, demgemäß der Haftung nach § 96 ausgesetzten Personen in der Lage, vom bisherigen Unternehmer Auskunft über die laufenden und festgesetzten, aber von ihm noch nicht entrichteten Steuern, die auf dem Betriebe ruhen, zu erlangen. Je nach dem Inhalt der Auskunft können sie sich schlüssig machen, ob sie trotz rückständiger Steuern das Unternehmen kaufen, pachten oder ersteigern wollen (RFH. 22, 71/74). Der Verpächter hat kein Mittel, von dem abziehenden Pächter eine derartige Auskunft zu verlangen, und selbst wenn er sie erhält, ist er machtlos gegen den Ablauf der Pacht, der ihn wieder zum Herrn des Unternehmens macht. Der Senat kommt demnach zu der Auffassung, daß der Verpächter bei Ablauf des Pachtverhältnisses nicht an Stelle des bisherigen Pächters für dessen rückständigen Steuern i. S. des § 96 RAbgO. haftbar zu machen ist, wenn er nicht selbst den Betrieb fortführt.

An dieser Auslegung ist der Senat durch die bisherige Rspr. nicht gehindert. Ganz i. S. der jetzigen Stellungnahme ist das Urt. RFH. 25, 333, wonach als Erwerber eines Unternehmens im ganzen nach § 96 nicht haftet, wer nicht durch die Veräußerung Unternehmer des Betriebs geworden ist. Das Urt. RFH. 23, 109 a. a. O. trägt zwar als Überschrift den Rechtssatz: „Die Haftung des Erwerbers eines Unternehmens gemäß § 96 RAbgO. tritt sowohl beim Erwerbe durch einen Pächter als auch beim Rückfall des Unternehmens an den Verpächter ein". Dieser Rechtssatz wird aber durch den Inhalt des Urteils nicht gedeckt. Nach dem Tatbestande wurde ein Pachtvertrag durch Vereinbarung des Verpächters und Pächters vorzeitig aufgehoben, das Inventar zurückgegeben und der Betrieb vom Verpächter übernommen und fortgeführt. Gerade in diesem Punkte unterscheidet sich der jetzige Fall, wo der Verpächter den Betrieb nicht fortführt, sondern alsbald weiterverpachtet hat, von dem in jenem Urteil entschiedenen Falle. Nun besagt allerdings das erwähnte Urteil S. 112: „Die Frage, ob die gleiche Beurteilung — nämlich Haftung nach § 96 RAbgO. — einzutreten hätte, wenn die BeschwF. bei *normalem* Ablauf des Pachtverhältnisses den Betrieb übernommen hätte, steht im vorliegenden Falle zwar nicht zur Entscheidung, aber da die BeschwF. vergleichsweise auf diesen Fall hingewiesen hat, erscheint eine Stellungnahme dazu geboten" und bejaht die Veräußerung des Betriebs i. S. des § 96 auch in diesem Falle. Da aber, wie der wiedergegebene Wortlaut erkennen läßt, dieser Teil der Begründung die Entsch. selbst nicht trägt, steht sie der jetzigen Stellungnahme des erk. Sen. nicht entgegen, so daß die Anrufung des Großen Sen. (§ 46 RAbgO.) nicht geboten ist. Übrigens scheint die wiedergegebene Stelle des mehrerwähnten Urteils den jetzt zu entscheidenden Fall gar nicht im Auge gehabt zu haben. Zunächst wird gesagt, daß der Verpächter den Betrieb „übernommen" habe; weiter wird ausgeführt, daß die Vorschrift des § 96 RAbgO. auf § 25 und § 22 Abs. 2 HGB. zurückgehe und daß nach der Stellung der Wissenschaft und Rspr. zu diesem Paragraphen unter Erwerb eines Handelsgeschäfts auch der von selbst eintretende Rückerwerb des Handelsgeschäfts nach Ablauf des auf der Veräußerung beruhenden Vertragsverhältnisses anzusehen sei. Das Urteil scheint also an den Fall zu denken, daß der frühere Veräußerer wieder Herr des Unternehmens wird und es weiterbetreibt. Wohl aber steht der jetzigen Stellungnahme des Senats sein Urteil v. 28. Juni 1929, V A 421/29 (RStBl. 1929, 502) entgegen, wo allerdings gesagt ist, daß auch der Rückfall eines Unternehmens an den Verpächter der Veräußerung des Unternehmens im ganzen i. S. des § 96 gleichbeachtet werden muß, und zwar auch dann, wenn der bisherige Verpächter das Unternehmen nicht selbst betreibt, sondern alsbald weiterverpachtet. Da dieses Urteil jedoch nicht in der amtl. Sammlung des RFH. veröffentlicht ist, hindert es nicht die jetzt vom Senat vertretene Auffassung, wodurch die damalige Rechtsauffassung aufgegeben wird. Nun ist allerdings in die Entsch. RFH. 22, 71 ein Urteil amtlich veröffentlicht, wonach eine Stadtgemeinde für rückständige Steuern i. S. des § 96 des bisherigen Unternehmers haftbar gemacht wurde, weil sie den Betrieb (ein Lichtspieltheater und eine Schankwirtschaft) in der Zwangsversteigerung erworben und alsbald zur Ausübung dieser Betriebe weiterverpachtet hatte. Der Senat hat also damals in der Verpachtung die Weiterführung des Betriebs des Unternehmens durch die Stadtgemeinde gesehen, allerdings, wie die Begründung hervorhebt, „nach den Umständen des Falles". Es mag dahingestellt bleiben, ob diese Betrachtungsweise geboten war. Für eine besondere Behandlung von Körperschaften bei Unterstellung unter § 96 RAbgO. könnte immerhin geltend gemacht werden, daß die Körperschaften selbst überhaupt keinen Betrieb führen können, sondern dazu sich immer anderer Personen bedienen müssen, die sie durch Dienstvertrag oder durch Pachtvertrag zur tatsächlichen Betriebsführung bestellen. Jedenfalls beschäftigt sich dieses Urteil mit einem Erwerber, der durch eine Veräußerung des Geschäfts ein Unternehmen erwarb, aber nicht mit einer Person, die ohne ihr Zutun und nicht durch ein Veräußerungsgeschäft im weitesten Sinne Herr des Betriebs geworden ist, sondern durch einfaches Aufhören des Pachtverhältnisses.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 10. Okt. 1930, V A 480/30 [RFH. 27, 230].)

*

6. § 96 RAbgO. *Auch dann, wenn ein Teil eines Unternehmens im ganzen veräußert und erworben wird, kann die Haftung aus § 96 RAbgO. begründet sein, sofern nur der Teil des Unternehmens schon in der Hand des Veräußerers für sich, unabhängig von den anderen Geschäften des Veräußerers betrieben worden ist.* †)

Der BeschwF. hat am 1. Okt. 1928 von seiner Schwiegermutter, die in den Jahren 1925—1927 Umsätze mit Manufakturwaren und Schuhwaren bewirkt hatte, mit einem Teile der Umsatzsteuer aber rückständig geblieben war, den Handel mit Manufakturwaren erworben; gleichzeitig ist der von der Schwiegermutter betriebene Handel mit Schuhwaren auf einen anderen der Schwiegersöhne der Veräußerin übergegangen. Der BeschwF., der gleich seinem Schwager gemäß § 96 RAbgO. wegen rückständiger und laufender Umsatzsteuer haftbar gemacht wurde, macht geltend, er habe nicht ein Unternehmen im ganzen erworben, sondern nur gewissermaßen die Zweigabteilung oder Filiale eines Unternehmens. In der angefochtenen Entsch. ist ausgeführt, die beiden Betriebe, deren einen der BeschwF. erworben habe, seien schon vor der Veräußerung getrennt, nämlich von je einem der beiden Schwiegersöhne, verwaltet worden und räumlich getrennt geführt worden, und zwar in zwei nebeneinanderliegenden Häusern. Es habe allerdings keine getrennte Buchführung bestanden, und es sei auch das gesamte Betriebsvermögen der Veräußerin einheitlich bewertet worden als einheitliches Unternehmen; aber es sei ebensogut eine getrennte Buchführung bei der Veräußerin möglich gewesen, und es hätte bei Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen eine getrennte Bewertung der beiden Betriebe (des Manufakturwarenhandels und des Schuhwarenhandels) stattfinden müssen; entsprechend dem Umfang der beiden Betriebe sei eine Heranziehung des BeschwF. zur Haftung für $^2/_5$ der rückständigen Umsatzsteuer gerechtfertigt. Diese Begründung kann die

---

Betriebes im Wege der Pacht bedeutet eine Analogie, da nun einmal das Gesetz nur von „veräußern" spricht, und ich bezweifele trotz der entgegengesetzten Meinung des RFH. — die zum Ausdruck gebracht ist u. a. RFH. 20, 35 (40), daß der RFH. zur Verschärfung der Steuergesetze im Wege der Analogie befugt ist (vgl. mein Steuerlehrbuch I S. 52).

Ganz besonders bedenklich war nun die Anwendung des § 96 auf den Rückfall eines Unternehmens an den Verpächter, die in RFH. 23, 109 ausgesprochen war, aber, wie hier nun interessanterweise ausgeführt wird, doch nur so, daß eine eigentliche Bindung des RFH. nicht vorliegt. Daß der RFH. von dieser Ausdehnung nun abrückt, ist erfreulich, und der Grund, daß doch niemand mit einer Haftung von Steuerrückständen eines anderen belastet werden darf, ohne sich gegen diese Haftung wehren zu können, ist wahrlich einleuchtend. Hoffentlich können wir trotz der am Schluß gemachten Vorbehalte für künftig damit rechnen, daß ein Verpächter, an den das Unternehmen zurückfällt, allgemein und nicht nur, wenn er sofort wieder verpachtet, von der Haftung nach § 96 RAbgO., die ihn wirklich ohne inneren Grund treffen würde, frei ist.

Prof. Dr. *Bühler*, Münster (Westf.).

Zu 6. Nach dem zur Entsch. v. 10. Okt. in ähnlicher Sache (vgl. oben S. 262) Ausgeführten brauche ich es nicht näher zu begründen, warum ich es für richtig halte, wenn die Entsch. für Anwendung des § 96 RAbgO. auf den Fall des Übergangs nur eines Teils eines Unternehmens einen strengen Maßstab anlegt. In der Tat kann es für die Begründung der Haftung nicht genügen, wenn der abgetrennte Teil erst in der Hand des Erwerbers zu einem selb-

Entsch. nicht tragen. Es konnte bei der Frage, ob BeschwF. ein Unternehmen im ganzen erworben hat, lediglich von den tatsächlichen Verhältnissen ausgegangen werden, nicht von der Möglichkeit einer anderen Geschäftsgebarung. Schon deshalb war das Urt. des FinGer. aufzuheben.

Bei der Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse wird davon auszugehen sein, daß allerdings die Haftung aus § 96 RAbgO. nicht dadurch ausgeschlossen wird, daß nur ein Teil eines Unternehmens von einem Dritten im ganzen erworben wird; dabei wird aber vorausgesetzt, daß dieser Teil für sich ein selbständiges Unternehmen bildete und als solches schon in der Hand der Veräußerin geführt worden ist. Dann handelt es sich um die Abzweigung eines für sich bestehenden, lebensfähigen Organismus, der als solcher schon vor der Veräußerung beim Veräußerer vorhanden war und den Gegenstand des Veräußerungsgeschäfts bildete. Das ist der Fall z. B. bei Veräußerung und Erwerb einer Zweigniederlassung (siehe die Ausführungen bei Staub, Komm. z. HGB., 12. und 13. Aufl., S. 191, Bem. unter I 1 zu § 25 HGB., dem der § 96 RAbgO. nachgebildet ist). Das kann auch bei einem Teile eines Unternehmens der Fall sein, der sich nicht gerade als Zweigniederlassung kennzeichnet. Aber immer ist Voraussetzung, daß der im ganzen veräußerte und erworbene Teil des Unternehmens schon in der Hand des Veräußerers einen selbständigen Geschäftszweig gebildet hat; es genügt nicht, daß der abgetrennte Teil erst in der Hand des Erwerbers zu einem selbständigen Geschäft erhoben wurde (so auch das RG. bei Auslegung des genannten § 25 HGB. im Urt. v. 28. Sept. 1906; RG. 64, 129). Wie in dieser Richtung die tatsächlichen Verhältnisse im Streitfall lagen, steht nicht fest; die Sache ist daher zur Ergänzung des Sachverhalts und neuerlichen Würdigung an die Vorinstanz zurückzuleiten. Die Haftung des BeschwF. könnte nur dann als begründet angesehen werden, wenn nachgewiesen wird, daß nach außen hin die Führung dieses Geschäftszweigs (des Manufakturwarenhandels) sich als Führung eines von den anderen Geschäften der Veräußerin getrennten, in sich abgeschlossenen Unternehmens kennzeichnete; der Betrieb in einem gesonderten Hause allein reicht nicht hin, das Merkmal einer getrennten, selbständigen Geschäftsführung als erfüllt anzusehen.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 17. Okt. 1930, V A 765/30 S.)

*

7. § 104 RAbgO.; §§ 95, 102 EinkStG. **Verzugszinsen für verspätet entrichtete Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer sind auch dann zu entrichten, wenn später der endgültige Einkommensteuerbescheid die Steuer auf einen niedrigeren Betrag als die Summe der einjährigen Vorauszahlungen festsetzt und daher der Unterschiedsbetrag dem Steuerpflichtigen zu erstatten ist.**

Die Vorauszahlungen nach § 95 EinkStG. sind Steuerschulden, die bei Fälligkeit zu zahlen sind. Werden sie bei Fälligkeit nicht bezahlt, so hat der Steuerschuldner nach § 104 RAbgO. und § 1 SteuerzinsVO. v. 21. Jan. 1927 10% Verzögerungszinsen zu entrichten. Die Zinsenschuld entsteht ohne weiteres in dem Augenblick der Verzögerung und erhöht sich mit jedem Tage der weiteren Verspätung. Die Vorauszahlungen selbst bestehen zu Recht, wenn der frühere Steuerbescheid, auf dem sie beruhen, aufrechterhalten bleibt, was in den vorliegenden Fällen zutraf. Ihre Gültigkeit wird auch durch einen späteren Steuerbescheid, der für das neue Steuerjahr auf eine abweichende endgültige Steuerschuld lautet, nicht berührt, sondern der StPfl. erhält nun einen besonderen, in § 102 EinkStG. geregelten Erstattungsanspruch, der auf einem neuen besonderen Titel beruht und die Vorauszahlungsanforderungen nicht nachträglich zu fehlerhaften Staatsakten macht. Der Große Senat des RFH. (vgl. RFH. 19, 315) hat es daher abgelehnt, den StPfl. einen Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsansprüche von der Vorauszahlung ab zu gewähren. Der erk. Sen. hat hieraus in RFH. 25, 4 die Folgerung gezogen, daß auch Stundungszinsen, die der Steuerschuldner für die Stundung der Vorauszahlungen zu entrichten hatte, nicht zu erstatten sind. Der Senat hat dabei ausgeführt, daß die Entsch. des 1. Sen., auf die sich das FinGer. beruft, in RFH. 23, 2 nur für die dort angeführten Verzugszuschläge, nicht aber für die Stundungs- und Verzugszinsen gilt. Auch diese letzteren sind ein Entgelt dafür, daß dem Steuerschuldner der Steuerbetrag noch über den Fälligkeitstag hinaus belassen worden ist und daß er den Betrag anderweit hätte verwenden können, obwohl er ihn am Fälligkeitstag an den Staat hätte abführen müssen; für den Steuerfiskus ist der Verzugszins wie der Stundungszins eine Schadloshaltung dafür, daß er wegen des nicht rechtzeitigen Einganges der Vorauszahlung riskiert, zur Deckung der augenblicklich fälligen Ausgaben ein Darlehen aufnehmen zu müssen, während er damit rechnen konnte, daß er im nicht vorauszusehenden Falle einer geringeren Endveranlagung für die Erstattung alsdann andere Beträge flüssig machen werde können. An dieser wirtschaftlichen und rechtlichen Lage während des Bestehens des Vorauszahlungsschuldverhältnisses ändert sich nichts dadurch, daß die Vorauszahlungsschuld später wegfällt; eine Rückwirkung in der Weise, daß auch gezahlte Zinsen von dem Gläubiger zu erstatten wären, äußert der Wegfall des Schuldverhältnisses nur, wenn die Vorauszahlungsschuld von Anfang an fehlerhaft gewesen wäre; das ist aber nach der Rspr. des RFH. nicht der Fall, wenn nachträglich ein über eine geringere Summe als die Summe der Vorauszahlungen lautender Steuerbescheid ergeht. Die Tatsache, daß infolge der Verzögerung der Vorauszahlungen durch den Beschwerdegegner dem Reich der Zinsgenuß aus den Vorauszahlungen während der Dauer der Verzögerung zu Unrecht entgangen ist, wird daher durch die Festsetzung der endgültigen Steuerschuld und die Erstattungsverfügung nicht berührt. Deshalb bleibt auch der Anspruch des Reichs auf die Nachzahlung der Zinsen unberührt durch die aus dem endgültigen Steuerbescheid sich ergebenden Ansprüche des Steuerschuldners auf Erstattung des Unterschieds zwischen den geleisteten Vorauszahlungen und der endgültigen Steuerschuld. Dieses Ergebnis ist keineswegs unbillig; im Gegenteil wäre es unbillig, wenn der Steuerschuldner, der seine Vorauszahlungen rechtzeitig entrichtet, die Verzinsung des dafür aufgewendeten Kapitals von der Zahlung ab entbehren müßte, während hier der Beschwerdegegner den Zinsgenuß während der ganzen Verzögerungszeit noch gehabt hätte. Es kann nicht angenommen werden, daß der Gesetzgeber denjenigen, der durch Verzug bei Leistung der Vorauszahlungen sich einen damals ungerechtfertigten Vorteil verschaffen konnte, günstiger hat stellen wollen als den pünktlichen Zahler (vgl. RFH. 26, 333). Das FinGer. irrt auch, wenn es meint, daß der Beschwerdegegner zu viel bezahlt habe; der Beschwerdegegner hat nur bezahlt, was er schuldig war, er hat nunmehr nur einen neuen Anspruch auf Zahlung seitens des Reichs, weil der neue Steuerbescheid ihm eine geringere Steuer ansetzt, als die Summe der Vorauszahlungen betrug. Die Vorauszahlungen als solche gehörten daher dem Reich endgültig und haben mit dem nun neu entstandenen Rechte des Steuerschuldners auf Herauszahlung nichts zu tun (vgl. RFH. 19, 315); der frühere Steuerbescheid als Vorauszahlungsbescheid ist nicht etwa hinsichtlich der Vorauszahlungen bis zum endgültigen späteren Steuerbescheid nur vorläufig. Auch die von dem FinGer. angeführte Entsch. RFH. 23, 2 weist, was das FinGer. wohl übersehen hat, ausdrücklich auf den grundlegenden Unterschied zwischen den in der Entsch. behandelten Verzugszuschlägen und den hier zur Erörterung stehenden Verzugszinsen hin. Endlich enthält auch im Gegensatz zu der Annahme des FinA. das Erläuterungsbuch von Becker, RAbgO. (§ 128 Anm. 1 a. E.) nichts von dieser Meinung des erk. Sen. Abweichendes; es ist dort ausdrücklich die Erstattung von Zinsen (der die Nichtzahlungsverpflichtung für die noch nicht gezahlten Zinsen gleichstehen würde) davon abhängig gemacht, daß die Vorauszahlungen als zu Unrecht abverlangt aufgehoben werden; im vorliegenden Falle sind aber die Vorauszahlungen nicht als zu Unrecht abverlangt aufgehoben worden, sondern sie bleiben bestehen und führen nur im Zusammenhang mit der Neuveranlagung zu einem neuen, aber nicht rückwirkenden Erstattungsanspruch.

(RFH., 6. Sen., Urt. v. 3. Juni 1931, VI A 1083, 1084/31).

*

× **8.** §§ 104, 4 RAbgO.; Art. III § 2 GeldEntwG. v. 20. März 1923; Art. XVIII § 2 II. StNotVO. v. 19. Dez. 1923; StZinsVO. v. 21. Jan. 1927. **Der Ausdruck „Verzugszinsen, die auf Grund des § 104 RAbgO. . . . geschuldet werden", im Art. XVIII § 2 II. StNotVO. und im Art. II § 1 der 5. VO. zur Änderung der StZinsVO. v 21. Jan. 1927 hat keinen neuen von § 104 RAbgO. abweichenden Zinsenbegriff eingeführt.**

Zutreffend ist es auch, daß die Vorinstanz keine Prüfung der Frage vorgenommen hat, ob die Entrichtung der Steuer von dem Ehemann der BeschwF. und von dieser vorsätzlich oder fahrlässig unterlassen ist. Denn hier muß zur Klarstellung bemerkt werden, daß zwischen dem Wort „Verzugszinsen" und den im § 104 Satz 1 RAbgO. behandelten Zinsen kein Unterschied besteht. Der RFM. hat zwar in dem Erl. v. 1. Sept. 1930, II 2060 — 4104 P II/III (RZollBl. 1930, 389) im Abs. 1 einen solchen Unterschied gemacht, indem dort ausgeführt wird:

„Nach § 104 RAbgO. hat der StPfl. nicht rechtzeitig eingezahlte Steuer- und Zollbeträge mit 5% jährlich von der Fälligkeit an zu verzinsen. Diese Zinspflicht setzt lediglich die Nichteinzahlung des Forderungsbetrags bis zum Fälligkeitstage voraus und ist von einem Verzug des Schuldners nicht abhängig. Der Zinssatz zu 5% jährlich wird indessen nur noch verhältnismäßig selten zur Anwendung kommen. Denn in den weitaus meisten Fällen des § 104 RAbgO. wird die nicht rechtzeitige Einzahlung des fälligen Betrags auf ein vorsätzliches oder fahrlässiges Verhalten des Schuldners, also auf seinen Verzug zurückzuführen sein.

---

ständigen Geschäft erhoben wird. Es ist für Handel und Gewerbe, wie man nach 11jährigem Bestehen der RAbgO. nunmehr doch sagen kann, sehr schwer, sich auf diese tückische Haftung einzurichten, viel schwerer, als der Gesetzgeber wohl angenommen hatte (u. a. deshalb, weil der Veräußerer dem Erwerber über die Steuerschulden sehr oft unrichtige Auskunft gibt, das FinA. aber wegen des Steuergeheimnisses ihm die Auskunft verweigert — ob mit Recht ist eine der Klärung bedürftige Frage!). Daher muß jede Erweiterung der Tragweite dieser Bestimmung vermieden werden.

Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

für Verzugszinsen hat aber die auf Art. XVIII § 3 II. StNotVO. v. 19. Dez. 1923 (RGBl. I, 1205) beruhende StZinsVO. in ihrer jetzt geltenden Fassung v. 21. Jan. 1927 (RGBl. I, 50) den nach § 104 RAbgO. zu erhebenden Zinsfuß auf 10% jährlich erhöht."

Der auf Ersuchen des Sen. um Beteiligung ersuchte (§ 279 Nr. 3 RAbgO.) RFM. ist dem Verfahren beigetreten und hat zur Begründung seiner in dem Erlaß zum Ausdruck gekommenen Rechtsauffassung folgendes ausgeführt: Der Zinssatz des § 104 RAbgO. sei seit dem Erlaß der RAbgO. nicht geändert worden. Dagegen habe seit dem Jahre 1923 das Gebiet, auf das der § 104 RAbgO. in seiner noch jetzt geltenden Fassung (Zinssatz von 5% jährlich) Anwendung finde, eine starke Einschränkung erfahren. Denn seit dem Art. III § 2 GeldEntwG. v. 20. März 1923 (RGBl. I, 198) und dem Art. I Nr. 2 StZinsG. v. 11. Aug. 1923 (RGBl. I, 774) würden die Fälle, in denen die nicht rechtzeitige Zahlung auf einem Verzuge des Schuldners beruhe, besonders behandelt. Hieran knüpfte der noch jetzt geltende Art. XVIII § 2 II. StNotVO. v. 19. Dez. 1923 (RGBl. I, 1205) an, in dem er dem RFM. die Ermächtigung, den Zinssatz auf mehr als 5% jährlich festzusetzen, nicht für die sämtlichen Fälle erteilt, die unter § 104 RAbgO. fielen, sondern nur für die Fälle des Verzugs. Dieser Einschränkung, die die Ermächtigung des Art. XVIII § 2 II. StNotVO. enthält, entspreche es, daß die zur Zeit geltende StZinsVO. v. 21. Jan. 1927 (RGBl. I, 50) nur für die Fälle des Verzugs den Zinsfuß auf 10% jährlich festsetze.

Diesen Ausführungen vermag sich der Sen. nicht anzuschließen.

Der Sen. geht mit dem RFM. davon aus, daß die Verzinsungspflicht des § 104 RAbgO. lediglich die nicht rechtzeitige Entrichtung des geschuldeten und fälligen Betrags voraussetzt. Der Sen. vermag aber dem RFM. nicht darin zu folgen, daß der Ausdruck „Verzugszinsen, die auf Grund des § 104 RAbgO. geschuldet werden", im GeldEntwG. v. 20. März 1923 (RGBl. I, 198, Art. III § 2), in der 2. VO. über die Verzinsung von Reichssteuern vom 20. April 1923 (RGBl. I, 265), in dem StZinsG. v. 11. Aug. 1923 (RGBl. I, 779, Art. I Nr. 2), in der II. StNotVO. vom 19. Dez. 1923 (RGBl. I, 1205, Art. XVIII § 2) und in der 5. StZinsVO. v. 21. Jan. 1927 (RGBl. I, 50) eine von § 104 RAbgO. verschiedene Voraussetzung für ihre Anwendung gegeben hat, nämlich die, daß zu den Erfordernissen der nicht rechtzeitigen Entrichtung der geschuldeten und **fälligen** Steuer auch noch die Voraussetzung trete, daß die nicht rechtzeitige Entrichtung auf einem **Verschulden** des Pflichtigen beruhe. Hätte das GeldEntwG. wirklich eine solche Neuerung einführen wollen, so wäre doch wohl in den Materialien zu diesem Gesetz etwas zu sagen gewesen. Sonst liegt doch die Annahme nahe, daß unter **Verzugszinsen, die auf Grund des § 104 RAbgO. geschuldet werden, nichts anderes gemeint ist als die Zinsen, die nach § 104 RAbgO. geschuldet werden**, und die Hinzufügung des Ausdrucks „Verzugs" nichts weiter bedeutet als Verzug i. S. des § 104, nämlich die nicht rechtzeitige Entrichtung des fälligen Betrags. **Das ist der steuerliche Verzug.** Hätte ein neuer Begriff gegenüber dem § 104 RAbgO. eingeführt werden sollen, so hätte es doch auch einer Erläuterung darüber bedurft, was als Verzug zu gelten hat; setzt der Verzug wie im bürgerlichen Rechte (§ 284 BGB.) Mahnung des Gläubigers voraus? Tritt ein Verzug nicht ein, solange die Leistung infolge eines Umstandes unterbleibt, den der Schuldner nicht zu vertreten hat (vgl. § 285 BGB.)? In den Materialien findet sich über diese Fragen nicht nur nichts, sondern es enthält im Gegenteil die Begründung zum GeldEntwG. (RT. 1920/23, Drucks. Nr. 5490 S. 1415) die Sätze: „Der Vorschlag bezieht sich auf die Höhe des Zinssatzes bei Verzugszinsen und im Falle der Stundung. Nach §§ 104, 105 RAbgO. beträgt er zur Zeit 5%. **Würde hieran unverändert festgehalten**, so müßte mit zahlreichen Stundungsanträgen gerechnet werden, damit der Zuschlag vermieden wird. Deshalb soll der RFM. ermächtigt sein, den Zinsfuß höher, keinesfalls aber auf mehr als 10% monatlich festzusetzen." Diese Stelle zeigt deutlich, daß auch der Verf. der Begründung unter „Verzugszinsen" die Zinsen des § 104 RAbgO. verstanden hat. Auch deshalb kann nicht angenommen werden, daß das GeldEntwG. einen neuen Verzugszinsenbegriff hat einführen wollen. Schließlich sei in diesem Zusammenhang auch auf den Wortlaut der VO. über Verzugszuschläge und Verzugszinsen vom 8. Nov. 1926 (RGBl. I, 487) im § 2 Abs. 1 hingewiesen, wo es heißt: „**Wird eine Zahlung, die nach den Steuergesetzen zu leisten ist, nicht rechtzeitig entrichtet, so sind von der Fälligkeit an Verzugszinsen zu 10% jährlich zu zahlen.**" Auch hier ist der Verzugszinsenbegriff deutlich i. S. des Zinsenbegriffs des § 104 RAbgO. gebraucht.

Die Rechtslehre hat sich umfangreich mit den Verzugszuschlägen und Verzugszinsen des GeldEntwG. und den anderen die Steuerzinsfragen betreffenden Gesetzen befaßt (vgl. die Zusammenstellung bei Spohr, Komm. zu § 104). In ihr ist aber, soweit ersichtlich, niemals die Ansicht vertreten worden, daß die „Verzugszinsen" der späteren Gesetze andere Voraussetzungen hätten als der § 104 RAbgO. (vgl. z. B. Ball: ZZölleVerbrauchsSt. 1923, 8; Delbrück: DStZ. 1923, 254; AllgStRdsch. 1923, 231; Geis: RStRdsch. 1925, 256; Hiller: DStZ. 1924, 362; Devrient: RStRdsch. 1924, 115). Dem Sen. ist auch nicht bekanntgeworden, daß in der Praxis vor dem Erlaß des RFM. die Sonderung zwischen „Fälligkeits-" (§ 104 RAbgO.) und „Verzugszinsen" des GeldEntwG. und der anderen Gesetze gemacht worden ist.

Der RFM. führt aus: Der Begriff „Verzug" gehöre dem allgemeinen Schuldenrecht an, d. h. nicht nur dem bürgerlichen Schuldrecht, sondern auch dem öffentlich-rechtlichen Schuldrecht. Ebenso wie auf dem Gebiete des bürgerlich-rechtlichen Schuldrechts liege auch auf dem Gebiete des steuerrechtlichen Schuldrechts Verzug dann vor, wenn es auf ein vorsätzliches oder fahrlässiges Verhalten des Schuldners zurückzuführen ist, daß der geschuldete und fällige Betrag nicht rechtzeitig gezahlt und auch nicht rechtzeitig Stundung erwirkt wird. Aus dieser Darlegung ist nicht klar ersichtlich, ob der Minister alle Voraussetzungen des Schuldnerverzugs des bürgerlichen Rechts auch auf das Steuerrecht übertragen wissen will oder nur einen Teil und welchen. So verlangt der § 284 BGB. als Voraussetzung des Schuldnerverzugs auch die Mahnung, wie schon oben hervorgehoben ist. Sie erwähnt der Minister in seiner Erläuterung des Begriffs aber nicht. Bei der Stellungnahme des RFM. würde aber die Frage offenbleiben, ob alle oder nur einzelne Voraussetzungen des bürgerlich-rechtlichen Schuldnervertrags auf den steuerrechtlichen Verzugsbegriff zu übertragen seien. Die Stellungnahme des Sen. dagegen führt zu der einheitlichen Lösung, daß die RAbgO. im § 104 die Zinspflicht für alle Fälle nicht rechtzeitiger Zahlung fälliger Steuer geregelt hat und daß zwar durch die spätere Gesetzgebung der Zinssatz der RAbgO. geändert, nicht aber ein neuer Verzugszinsenbegriff eingeführt ist, für den man auf die Rechtssätze des bürgerlichen Rechts oder allgemeinen Rechtssätze des Verwaltungsrechts zurückgehen müßte.

Ferner führt der RFM. als Beispiel für die sachliche Berechtigung der Unterscheidung zwischen „Fälligkeits-" und „Verzugszinsen" an, es werde bei einer Buchprüfung festgestellt, daß infolge eines Umstandes, der sich nicht als ein Verschulden des StPfl. darstelle, zu wenig Steuern gezahlt worden seien; in diesem Falle sei nur ein Zinssatz von 5%, nicht aber von 10% sachlich gerechtfertigt. Eine Angabe der einschlägigen Steuer enthält das Beispiel nicht. In ihm ist der Zeitpunkt der **Fälligkeit** nicht erörtert worden, und es kann daher zweifelhaft sein, ob überhaupt ein Zinsanspruch nach § 104 RAbgO. gerechtfertigt ist (vgl. RG. 126, 251 = JW. 1930, 2300).

Schließlich führt die Forderung, den Steuerbehörden eine Prüfung darüber aufzuerlegen, ob der StPfl. bei der nicht rechtzeitigen Entrichtung vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hat, zu einer Verpflichtung der Steuerbehörden, die doch wohl kaum den praktischen Bedürfnissen einer einfachen Steuererhebung gerecht wird. Für das bürgerliche Recht ergibt sich zwar aus § 285 BGB., daß dem Schuldner der Beweis des Nichtverschuldens obliegt (Staudinger, BGB., 9. Aufl., § 285 Anm. 1, 3). Bei der das Steuerrecht beherrschenden Amtspflicht der Steuerbehörden kann aber dieser Grundsatz für das Steuerrecht nicht gelten. Hätte aber die Prüfungspflicht der Steuerbehörden einzusetzen, so würde das mehr oder weniger zu weitläufigen Ermittlungen führen, die nur gerechtfertigt wären, wenn der Gesetzgeber die vom RFM. gemachte Sonderung von „Fälligkeits-" und „Verzugszinsen" deutlich begründet hätte. Die RAbgO. (§ 104) hat jedenfalls es abgelehnt, die Zinspflicht davon abhängig zu machen, ob die nicht rechtzeitige Entrichtung schuldhaft oder schuldlos geschah. Daß die spätere Gesetzgebung die Unterscheidung nicht begründet hat, ist oben dargelegt. Die Sonderung kann aber auch mit Hilfe des § 4 RAbgO. nicht als gerechtfertigt anerkannt werden.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 13. Mai 1931, IV A 198/30.)

*

×**9.** §§ 162 Abs. 1, 193 n. F. RAbgO. **Bei einer nach dem 1. Jan. 1931 vorgenommenen Buch- und Betriebsprüfung kann nach § 193 n. F. RAbgO. die Vorlage auch der vor diesem Zeitpunkt geführten Bücher verlangt werden.**

Beim BeschwF. sollte am 28. April 1931 eine Buch- und Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre von 1925/1926 ab vorgenommen werden. Der BeschwF. macht geltend, daß die Vorlage der gesamten Bücher von ihm nur für die Zeit nach dem 1. Jan. 1931 gefordert werden könne, da er keinen Großbetrieb führe, für den die Vorschr. des § 162 Abs. 1 RAbgO. anzuwenden sei, und der § 193 RAbgO., der die Pflicht zur Vorlage der nicht für die Nachprüfung der UmsSt. erforderl. Bücher regele, erst am 1. Jan. 1931 in Kraft getreten sei, daher für die Prüfung der früheren Jahre nicht angewandt werden könne.

Der Präs. des LFinA. hat die Auslegung, die der BeschwF. der Vorschrift des § 193 n. F. RAbgO. geben will, mit Recht als unzutreffend abgelehnt. Auch wenn man annimmt, daß nicht schon nach dem früheren Rechtszustande die Nachschau auch für Zwecke der

EinkSt. usw. vorgenommen werden konnte, so liegen doch keine Anhaltspunkte dafür vor, daß bei einer nach dem 1. Jan. 1931 vorgenommenen Nachschau nicht die vor dem 1. Jan. 1931 geführten Bücher herangezogen werden könnten. Der Wortlaut des Ges. enthält eine solche Einschränkung nicht; sie ist auch nicht dem Sinne und dem Zwecke des Ges. zu entnehmen. Eine „rückwirkende Kraft der Vorschr.", die der BeschwF. verneint, kommt nicht in Betracht. Entscheidend ist allein, daß die Nachschau nach dem 1. Jan. 1931 stattgefunden hat. Weitere Beschränkungen hat das Ges. nicht vorgesehen. Zu Unrecht beruft sich der BeschwF. auf die Entsch. des RFH. v. 18. Febr. 1931 (VI A 138/31). Denn hier ist lediglich festgestellt, daß die am 1. Jan. in Kraft getretenen §§ 212, 212a, 213, 223 RAbgO. — wie sich aus dem Inhalt der Vorschr. ergibt — sich nicht auf vor dem 1. Jan. 1931 liegende Maßnahmen der Finanzbeh. erstrecken könnten.

Die RBeschw. ist danach unbegründet.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 20. Nov. 1931, V A 698/31, S.)

*

×10. §§ 222 Abs. 1 Nr. 2, 99 RAbgO. n. Fass. **Von wann ab ist die Berichtigungsveranlagung nach neuem Recht zulässig?**

Der BeschwF. begehrt zu Unrecht die Anwendung der neuen Vorschr. des § 222 Abs. 1 Nr. 2 RAbgO. NFass. Die Best. kann schon zeitlich hier nicht angewandt werden. Die Best. gibt unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch auf Berichtigung einer förmlichen Veranlagung. Sie ist am 1. Jan. 1931 in Kraft getreten (NotVO. v. 1. Dez. 1930, Dritter Teil Kap. I § 6 Ziff. 2). Sie ist anwendbar auf Fälle, in denen der für den Berichtigungsanspruch maßgebende Tatbestand nach diesem Tage eingetreten ist. Es kommt nicht darauf an, wann der Anspruch gestellt ist, sondern darauf, wann die den Anspruch begründenden Tatsachen, bei deren Vorhandensein die neue Best. einen Berichtigungsanspruch gibt, eingetreten sind. Der Gedanke des Übergangsgesetzes ist hier der gleiche, wie der bei der Entstehung eines Steueranspruchs; denn die Gewährung eines Berichtigungs- oder Erstattungsanspruchs an den StPfl. ist die Umkehrung der Begründung eines Steueranspruchs. Es handelt sich insofern also nicht um eine Verfahrensvorschr., sondern um eine das sachl. Steuerrecht, das Entstehen oder Schwinden der Steueransprüche des Reichs betr. Regel. Der Steueranspruch entsteht nach § 81 RAbgO. AFass. = § 99 NFass. mit der Verwirklichung des Tatbestandes, an den das Ges. den Steueranspruch anknüpft. Wenn daher ein Ges. einen neuen Steuertatbestand schafft, so ist es, soweit nicht besondere Best. in dieser Richtung (wie z. B. § 446 RAbgO. AFass.) getroffen sind, nur auf Tatbestände anwendbar, die nach seinem Inkrafttreten verwirklicht worden sind. Dies gilt auch bei negativen Steuertatbeständen, wie Berichtigungs- oder Erstattungsansprüchen. Dies führt auch im vorl. Falle dazu, daß es darauf ankommt, wann durch eine Buchprüfung die bisher unbekannten Tatsachen aufgedeckt worden sind. Das war unstreitig vor dem 1. Jan. 1931. Eine Berichtigungsveranlagung auf Grund der neuen Best. kam daher nicht in Frage. Vgl. im übrigen auch Becker, Erg. der RAbgO. S. 115/116; Kloß: StArch. 1931, 16.

(RFH., 6. Sen., Urt. v. 8. Okt. 1931, VI A 1813/31 S.)

*

×11. § 253 (früher § 237) RAbgO. 1931. **Ist die Rechtsbeschwerde des Herangezogenen ebenso wie seine Berufung erfolglos geblieben, ist aber das Urteil des FinGer. auf die zur Erzielung einer Verböserung eingelegte (Anschluß-) Rechtsbeschwerde des FinA. aufgehoben und die Sache an das FinGer. zurückverwiesen, so ist die Rücknahme der Berufung unzulässig.** †)

A.

Die AktG. wurde zur Börsenumsatzsteuer herangezogen. Ihr Einspruch, Berufung und Rechtsbeschwerde wurden zurückgewiesen. Gegen die Berufungsentscheidung des FinGer. hatte das FinA. Anschlußrechtsbeschwerde eingelegt, weil es, entgegen seiner ursprünglichen Auffassung, der Ansicht war, daß die Steuer zu niedrig festgesetzt sei. Auf die Anschlußrechtsbeschwerde wies der RFH. die Sache zur anderweiten Entsch. an das FinGer. zurück.

Darauf zog die Herangezogene die Berufung zurück. Das FinGer. erkannte dahin, daß die Hauptsache für erledigt erklärt werde. Es nahm gemäß § 237 Satz 1 a. F. RAbgO. an, daß die Berufung wirksam zurückgenommen sei.

Der Rechtsbeschwerde war stattzugeben.

Daraus, daß der RFH. die Rechtsbeschwerde der Herangezogenen als unbegründet zurückgewiesen hat, ergibt sich die Folge, daß die Berufung der Herangezogenen nicht mehr zurückgenommen werden kann. Das wäre unzweifelhaft, wenn die Steuerstelle sich der Rechtsbeschwerde nicht angeschlossen hätte; denn in diesem Falle wäre der Steuerstreit endgültig entschieden gewesen. Hat aber, wie hier, das FinA. erfolgreich Anschlußrechtsbeschwerde eingelegt, so gehen die Rechtskraftwirkungen der Zurückweisung des von der Herangezogenen eingelegten Rechtsmittels nicht so weit, daß die Berufung als vollständig erledigt anzusehen ist. Vielmehr bleibt das auf die Berufung eingeleitete Verfahren in der Schwebe, soweit der Erfolg des Anschlußrechtsmittels den Fortgang des Verfahrens bedingte, im vorliegenden Falle also, soweit Verböserung des Einspruchsbescheids in Frage stand. Hierbei kann nach Lage des Falles dahingestellt bleiben, ob im fortgesetzten Verfahren auch eine Herabsetzung der Steuer hätte ausgesprochen werden können, wenn z. B. der Wert der Aktien geringer gewesen wäre als der Wert der gesicherten Forderung. Ist Einlegung der Rechtsbeschwerde, nur um Erhöhung der Steuer zu erreichen, überhaupt zulässig — und der RFH. hat diese Frage bejaht —, so kann der Erfolg nicht dadurch zunichte gemacht werden, daß der Herangezogene seine erfolglos gebliebene Berufung zurücknimmt. Das würde den Vorschriften über die Zulässigkeit einer Rechtsbeschwerde oder Anschlußbeschwerde zuwiderlaufen.

(RFH., 2. Sen., Vorbescheid v. 25. März 1931, II A 152/31.)

B.

Der Vertreter der Beschwerdegegnerin ist den Gründen des Vorbescheids insofern entgegengetreten, als er der Zurückweisung der Rechtsbeschwerde im ersten Rechtsgang eine andere Bedeutung beimißt. Er nimmt an, die Zurückweisung der Rechtsbeschwerde des von ihm vertretenen Steuerpflichtigen habe nur die Folge gehabt, daß eine Herabsetzung der Steuern gegenüber der Festsetzung des FinGer. unzulässig, nicht aber daß eine Zurücknahme der Berufung unmöglich geworden sei. Diese Auffassung verkennt die gegebene Verfahrenslage. Nach § 272 a. F. (§ 293 n. F.) RAbgO. ist die Anschlußrechtsbeschwerde selbständig ausgestaltet. Sie verliert ihre Wirkung nicht mit der Rücknahme der Rechtsbeschwerde durch den ersten BeschwF. Wird die Rechtsbeschwerde des Steuerpflichtigen zurückgewiesen, so ist der von ihm eingeleitete Rechtsmittelzug endgültig abgeschlossen. Daran ändert die Zurückverweisung an das FinGer. nichts, da sie nur auf Grund der insoweit erfolgreichen Anschlußrechtsbeschwerde erfolgt ist. Das weitere Verfahren bestimmt der RFH. Würde er selbst entscheiden, so wäre offenbar, daß der endgültig abgewiesene BeschwF. die Sachentscheidung nicht mehr durch Rücknahme eines endgültig erledigten Rechtsmittels beeinflussen könnte. Im § 275 Abs. 3 a. F. (§ 296 Abs. 3 n. F.) RAbgO. sind aber die drei Möglichkeiten, eigene Entscheidung, Rückverweisung an das FinGer. und Rückverweisung an das FinA. völlig gleichgestellt. In einem Falle wie dem vorliegenden sind alle drei nur noch Wirkung des Anschlußrechtsmittels, über das der frühere BeschwF. nicht Herr ist. Für dieses Verfahren, gleichviel in welcher Instanz es sich abspielt, ist er nur Rechtsmittelgegner mit allen Rechten sachlicher Verteidigung in der neuen Instanz. Zu diesem Ergebnis führten auch die Bestimmungen § 237 Satz 2 und 3 a. F. (§ 253 n. F.) RAbgO. Nach diesen Bestimmungen ist die Wirkung einer Zurücknahme der Berufung „der Verlust des Rechtsmittels". Da hier das Rechtsmittel bereits voll ausgeschöpft und im Instanzenzuge durch Zurückweisung der Rechtsbeschwerde erledigt ist, kann wie ein Verlust des Rechtsmittels so eine Rücknahme nicht mehr in Betracht kommen. Sie ist gegenstandslos und kann daher in dem weiteren Verfahren nicht mehr berücksichtigt werden. Dieses erfordert vielmehr Sachentscheidung gemäß den Weisungen des RFH. von der durch die Zurückverweisung damit betrauten Stelle. Erst durch diese Entsch. wird ein neuer Rechtszug geschaffen, an dem der ursprüngliche BeschwF., unter Umständen mit eigenen neuen Rechtsmitteln, beteiligt ist.

Durch den Umstand, daß die Zurückverweisung an das FinGer. zu neuer sachlicher Entschließung im Rahmen der gegebenen Weisungen erfolgt ist, war vollständig neue Sachprüfung geboten. Dabei wäre auch eine Herabsetzung der Steuer zulässig gewesen, wenn etwa die erneute Verhandlung dazu die Unterlagen ergeben hätte. Das Obsiegen des FinA. mit seiner Anschlußrechtsbeschwerde hat keineswegs

---

Zu 11. Der Entsch. ist zuzustimmen. Wollte man dem Steuerpflichtigen beipflichten, so hätte dieser es in der Hand, der Anschlußrechtsbeschwerde stets dann die Wirkung zu nehmen, wenn der RFH. an das FinA. oder FinGer. zurückverweist unter Bindung an eine Rechtsauffassung, die im Ergebnis zu einer Verböserung führen muß. Mit vollem Recht hebt aber das Urt. hervor, daß in § 275 Abs. 3 (jetzt § 296 Abs. 3) RAbgO. die drei Möglichkeiten (Selbstentscheidung durch den RFH., Zurückverweisung an das FinA. oder das FinGer.) einander gleichgestellt sind.

Rechtspolitisch ist der Fall nicht uninteressant; er zeigt, welche Häufung von Rechtsmitteln zur Erledigung eines einzigen Sachverhalts u. U. erforderlich ist: Steuerbescheid, Einspruch, Berufung, Rechtsbeschwerde, erneute Entsch. durch das FinA., Einspruch gegen die — wegen Zurücknahme für unzulässig gehaltene — zweite FinA.-Entsch., Berufung, Vorbescheid des RFH., Endurteil. Das sind bisher neun Entscheidungen, darunter fünf richterlicher Behörden. Hätte der RFH. nicht selbst entschieden, so hätten noch zwei bis drei Gerichtsurteile ergehen können. Bei den oft laut werdenden Klagen über mangelnden Rechtsschutz des Steuerschuldners ist ein solcher Prozeßtatbestand immerhin lehrreich.

Prof. Dr. Albert Hensel, Königsberg.

die Folge, daß eine Änderung des früheren FinGerUrteils nur zuungunsten des Herangezogenen möglich gewesen wäre; jedes Rechtsmittel des FinA., selbst wenn es den Zweck verfolgt, den Herangezogenen ungünstiger zu stellen, kann vielmehr zu dessen Besserstellung führen, wenn die Sach- und Rechtslage dies gebietet. Nur das Verfahren formell zu beeinflussen, ist dem ursprünglichen BeschwF. mit Rücksicht auf die oben dargelegten Gründe versagt.

(RFH., 2. Sen., Urt. v. 19. Mai 1931, II A 152/31.)

*

12. § 294 RAbgO. i. d. Fass. der VO. des RPräs. v. 1. Dez. 1930. Soweit in einer nach dem 31. Dez. 1930 ergehenden Rechtsmittelentscheidung die Kosten dem Reich auferlegt werden, hat der Steuerpflichtige gemäß § 294 RAbgO. n. F. keinen Anspruch auf Erstattung der durch Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistandes entstandenen Kosten. †)

Nach § 294 S. 3 RAbgO. i. d. Fass. der VO. des RPräs. v. 1. Dez. 1930 hat der StPfl. auf Erstattung von Kosten, die durch Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistandes entstanden sind, keinen Anspruch.

Soweit in einer Rechtsmittelentsch. dem Reiche die Kosten auferlegt werden, entsteht der Anspruch auf Erstattung von Kosten mit ihrem Erlaß. Vor dieser Entsch. besteht nicht einmal ein bedingter Anspruch auf Kostenerstattung. § 294 RAbgO. ist i. d. Fass. der VO. v. 1. Dez. 1930 am 1. Jan. 1931 in Kraft getreten (Teil 3 Kap. I § 6 Nr. 2 der VO.). Nach dem klaren Wortlaut des § 294 S. 3 RAbgO. ist daher von diesem Zeitpunkt an die Entstehung eines Anspruchs auf Erstattung der durch Zuziehung eines Beistandes entstandenen Kosten ausgeschlossen. Diese Auslegung entspricht dem Zweck der Best.; es soll, wie die Begr. zu § 294 erkennen läßt, ein Posten, der den Haushalt des Reichs jährlich mit rund 1 250 000 *RM* belastet hat, infolge der finanziellen Not des Reichs erspart werden. Das baldige Wirksamwerden der Best., die nur bis 31. März 1934 gilt, liegt daher in der Absicht der VO. Im vorl. Falle ist die Entsch. des RFH. über die Kosten am 4. Febr. 1931 ergangen. Ein Anspruch auf Kostenerstattung gegen das Reich war aus ihr nicht mehr abzuleiten.

(RFH., 4. Sen., Beschl. v. 4. März 1931, IV A 250/30.)

---

3. Reichsbewertungsgesetz.

13. §§ 3, 9, 26 Abs. 2 Nr. 3 RBewG. a. F. (§§ 2, 26, 44 Abs. 2 Nr. 3 NFass.): § 214 RAbgO. n. F. Eigentümer einer wirtschaftlichen Einheit kann nur eine steuerlich rechtsfähige Person sein. Eine Erbengemeinschaft ist keine „steuerlich rechtsfähige Person“; sie ist steuerrechtlich einer offenen Handelsgesellschaft gleichzustellen, wenn die Erbauseinandersetzung hinsichtlich des von ihr betriebenen Unternehmens für lange Zeit ausgeschlossen ist und das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. †)

Die von X. als Alleininhaber betriebene Porzellanfabrik ist nach seinem Tode i. J. 1922 von den Erben in Erbengemeinschaft fortgeführt worden. Durch notariellen Vertrag v. 17. Sept. 1927 wurde bestimmt, daß die Auseinandersetzung in Ansehung des Nachlasses bis zum 31. Dez. 1957 ausgeschlossen sein soll. J. J. 1928 ist die Erbengemeinschaft als Inhaberin der Firma in das Handelsregister eingetragen worden. Bei der Feststellung des Einheitswerts für das Betriebsvermögen der Porzellanfabrik auf den 1. Jan. 1928 hat der GewAussch. die Erbengemeinschaft als OHG. behandelt und auf deren Namen den Einheitswert festgestellt. Der Oberbewertungsausschuß hat demgegenüber die Erbengemeinschaft als Inhaberin des Betriebs angesehen und die Annahme einer von den Erben gebildeten OHG. abgelehnt, da es an einer dahingehenden Vereinbarung der Erben fehle. In der RBeschw. rügen die BeschwF., daß der Oberbewertungsausschuß nicht den auf jeden einzelnen Erben entfallenden Anteil am Betriebsvermögen festgestellt habe. Außerdem wird beanstandet, daß der Kapitalwert einer von der Erbengemeinschaft an die Frau verw. X. für die Abtretung ihres Erbanteils an die übrigen Erben zu zahlenden Rente nicht abgezogen worden sei. Auch das Rohvermögen sei zu hoch angenommen und eine Aufwertungsschuld der Erbengemeinschaft nur in Höhe von 44 250 *RM* berücksichtigt, während die Aufwertung 59 000 *RM* betrage.

Die RBeschw. führt zur Aufhebung der Vorentscheidung.

Da der Oberbewertungsausschuß als Eigentümer des gewerblichen Betriebs der Porzellanfabrik nicht eine OHG., sondern die in der Erbengemeinschaft zusammengefaßten Erben angesehen hat, hätte er die Einspruchsentsch. und den Einheitswertbescheid ersatzlos aufheben müssen, damit der GewAussch. den Einheitswert den zur Erbengemeinschaft gehörigen einzelnen Erben gegenüber als richtigen Eigentümer feststelle. Denn als Eigentümer einer wirtschaftlichen Einheit kann nur eine steuerlich rechtsfähige Person in Betracht kommen. Die steuerliche Rechtsfähigkeit richtet sich für die Einheitswertfeststellung nach den Grundsätzen des Vermögensteuerrechts. Nach diesen sind von den nicht natürlichen Personen nur die im § 2 Nr. 2 VermStG. aufgezählten Rechtsgebilde vermögensteuerpflichtig. Zu diesen zählt die Erbengemeinschaft als solche nicht. Dem Oberbewertungsausschuß kann jedoch nicht beigepflichtet werden, wenn er hier die steuerrechtliche Gleichstellung der Erbengemeinschaft mit der OHG. verneint. Denn es kommt nicht nur darauf an, daß die Erben eine Vereinbarung über die Bildung einer OHG. getroffen haben, sondern auch darauf, ob es dem Zwecke und der wirtschaftlichen Bedeutung der maßgebenden gesetzlichen Vorschriften entspricht (§ 4 RAbgO. a. F.), die Erbengemeinschaft steuerrechtlich ebenso zu behandeln wie eine OHG. (vgl. RFH. 26, 173, insbes. 177/178). Das ist hier der Fall: Die Erbengemeinschaft sollte die Fabrik für eine lange Reihe von Jahren, bis 1957, weiterführen; Die Erbauseinandersetzung ist bis zu diesem Zeitpunkt ausgeschlossen. Ferner handelt es sich um ein Unternehmen, das über den Rahmen des Kleinbetriebs hinausgeht und nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Die Frage, ob nicht unter diesen Umständen bereits nach Handelsrecht eine OHG. als gegeben anzunehmen ist, kann hier dahingestellt bleiben, steuerrechtlich muß jedenfalls nach dem angeführten wirtschaftlichen Tatbestand die Erbengemeinschaft einer OHG. gleichgestellt werden. Die Entsch. des Oberbewertungsausschusses wäre daher im Ergebnis aufrechtzuerhalten, wenn nicht Zurückverweisung aus einem anderen Grunde erfolgen müßte. Die BeschwF. haben den Abzug des Kapitalwerts einer Rente begehrt. Diese Rente ist von der Erbengemeinschaft an die Frau verw. X. für die Abtretung des Erbteils zu zahlen. Der Oberbewertungs-

---

Zu 12. Eine fiskalische Entscheidung!

Die Grundfrage ist dieselbe wie bei dem Kostenerstattungsanspruch im Zivilprozeß. Der Kostenerstattungsanspruch entsteht („Anspruch“ und „entsteht“ im weiteren Sinne gebraucht) mit Beginn des Prozeßrechtsverhältnisses, das auch beim Verfahren nach der RAbgO. vorliegt. Gleichviel, ob man den Kostenerstattungsanspruch als bedingten Anspruch (Baumbach, Anm. 4 B vor § 91) oder nur als Anwartschaft (Stein-Jonas, Anm. II 4 vor § 91) entstehen läßt, immer hat die Partei, die vor dem Inkrafttreten der VO. v. 1. Dez. 1930 durch ihren Anwalt das Rechtsmittel eingelegt hat, ein Recht erworben, denn auch die Anwartschaft ist ein Recht. Dieses Recht — das für die Partei bei der Einlegung des Rechtsmittels vielleicht von erheblicher Bedeutung war — kann ihr nur durch Ges. genommen werden. Der Umstand, daß die VO. bez. der vor ihrem Inkrafttreten eingelegten Rechtsmittel nichts bestimmt, ist als argumentum e contrario gegen die Entsch. zu verwerten. Nur aus fiskalischen Gründen kann dem Ges. eine weitere Auslegung nicht gegeben werden, insbes. wenn die Beseitigung entstandener Rechte in Frage steht. Zum Vergleich wird auf die gesetzl. Regelung der Armenrechtsgebühren der RA. hingewiesen, die immer wieder genau vorschreibt, von wann an die geringere Gebühr in Frage kommt. Fiskalische Gesichtspunkte müssen hier in den Hintergrund treten. Die Gerichte müssen im Gegenteil darüber wachen, daß dem Staatsbürger nicht ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung seine Rechte genommen werden.

RA. Dr. Heinz Jacob, Dortmund.

Zu 13. Bereits handelsrechtlich ist bei der Weiterführung eines Unternehmens durch mehrere Erben, namentlich wenn sie längere Zeit nach dem Tode des Erblassers fortdauert, der stillschweigende Abschluß einer OHG. anzunehmen. Ein entgegenstehender Wille der Erben muß in irgendeiner Weise erkennbar werden. Ein Vertrag über Ausschluß der Erbteilung für mehrere Jahre, wie im vorl. Falle und namentlich die Eintragung der Erbengemeinschaft im Handelsregister wird diesem Erfordernis genügen. Damit wird die persönliche Haftung der Erben für die Geschäftsschulden die in § 2059 BGB. bestimmte Einschränkung erleiden. Steuerrechtlich würde diese Haftungsminderung allein im Hinblick auf §§ 106, 115 RAbgO. für deren Inanspruchnahme keine Bedeutung haben. Wohl aber ergeben sich aus der Verneinung der OHG. in anderer Hinsicht namentlich für die steuerliche Rechtsfähigkeit bei der Vermögens-, der Gewerbesteuer und der Aufbringungspflicht sowie für den Umfang des Betriebsvermögens sehr erhebliche abweichende Folgen.

Die Freiheit der steuerrechtlichen Beurteilung gesellschaftlicher Vereinigungen unter Außerachtlassung der handelsrechtlichen Begriffsbestimmungen hat der RFH. von jeher für sich in Anspruch genommen (vgl. RFH. 20, 35; 26, 173). Vielfach hat er solche Gesellschaften entgegen den handelsrechtlichen Vorschriften den OHG. gleichgestellt, sofern es dem Zweck, der wirtschaftlichen Bedeutung der maßgebenden steuergesetzlichen Vorschriften und der Stellung der in Betracht kommenden Vereinigungen im Rechts- und Wirtschaftsleben entsprach, sie steuerrechtlich ebenso zu behandeln wie die OHG. Daß gerade im vorl. Tatbestand die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind, ergibt sich in überzeugender Weise aus den Ausführungen des Urteils.

Durch die neue Fassung des VermStG. (§ 2 Ziff. 2 c), der die Änderung des RBewG. (§ 44 Abs. 2 Ziff. 3) und die Best. des § 4

ausschuß hat zu der Frage der Abzugsfähigkeit dieser Rente keine Stellung genommen, auch den Tatbestand nicht näher geklärt. Daher muß die Vorentsch. aufgehoben und die nicht spruchreife Sache an den Oberbewertungsausschuß zurückverwiesen werden. Dieser wird zu prüfen haben, ob es sich bei der Übernahme der Rente um eine persönliche Verpflichtung der Erben oder um eine Schuld der steuerrechtlich als OHG. zu behandelnden Erbengemeinschaft handelt. Nur im letzteren Falle ist der Abzug zuzulassen. Die buchmäßige Behandlung der Rentenverpflichtung bei der Firma wird einen Anhaltspunkt für die Entsch. geben.

(RFH., 3. Sen., Urt. v. 27. Mai 1931, III A 645/30, RFH. 29, 71.)

*

14. §§ 26 Abs. 2, 45 Abs. 2, 74 Abs. 2 RBewG. **Bei den in § 26 Abs. 2 RBewG. bezeichneten Arten von Unternehmungen, die anderes als Betriebsvermögen nicht haben können, ist für die Anwendung des § 74 Abs. 2 RBewG. kein Raum. Das gegen den Vermögensfeststellungs- und Vermögensteuerbescheid gerichtete Rechtsmittel ist, soweit es sich gegen die Höhe des Betriebsvermögens oder gegen die Entscheidung über die Inhaberschaft richtet, als Rechtsmittel gegen die Feststellung des Einheitswerts für das Betriebsvermögen anzusehen.** †)

Die Brüder Max, Joseph und Karl Sch. betreiben eine Töpferei und Tonmühle unter der Firma Tonwerke Max Sch. Diese Gesellschaft ist bei der Einheitsbewertung und Vermögensteuerveranlagung für 1928 steuerlich als OHG. behandelt worden. Sie ist demgegenüber der Meinung, daß sie eine Gesellschaft bürgerl. Rechts sei, weil nach dem Gesellschaftsvertrag das Gesellschaftsverhältnis nicht nach außen hervortrete und der Betrieb nicht unter gemeinschaftlicher Firma geführt werde; daher sei nicht die Gesellschaft als solche, sondern jeder Gesellschafter mit seinem Anteil zur VermSt. heranzuziehen. Ihr Einspruch gegen den Vermögensfeststellungs- und Vermögenssteuerbescheid 1928 hatte keinen Erfolg. Auch die Berufung wurde vom FinGer. zurückgewiesen, und zwar im wesentlichen mit folgender Begründung. Im Einheitswertbescheid v. 29. Nov. 1929 sei der Einheitswert des gewerblichen Betriebsvermögens der Firma rechtskräftig festgestellt worden. Dieser Einheitswert gelte bei einer OHG. zugleich als Einheitswert des Gesamtvermögens (§ 45 Abs. 2 RBewG.). Nach § 74 Abs. 2 RBewG. könnten Rechtsmittel, die die Feststellung des Einheitswerts für das Gesamtvermögen beträfen, nicht darauf gestützt werden, daß die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens unrichtig bewertet worden sei. Dieser Grundsatz gelte nach der Rspr. des RFH. (RFH. 22, 181) auch für die Entsch. darüber, wer Inhaber des Betriebs sei. Deshalb sei die Frage, ob die BeschwF. eine OHG. oder eine Gesellschaft bürgerl. Rechts sei, im Bewertungsverfahren auszutragen; im Rechtsmittelverfahren gegen die Vermögensteuerveranlagung könne die BeschwF. mit ihrem dahingehenden Einwand ebensowenig gehört werden, wie mit ihren im Einspruchsverfahren erhobenen Einwendungen gegen die Höhe des Betriebsvermögens.

Diese Begründung geht fehl. Es ist allerdings zutreffend, daß darüber, welche Rechtsform die BeschwF. bildet, abschließend im Bewertungsverfahren zu entscheiden ist. Das FinGer. übersieht aber, daß der jetzt angefochtene Vermögensfeststellungs- und Vermögensteuerbescheid 1928 den Einheitswertbescheid für das Betriebsvermögen enthält, weil bei den in § 26 Abs. 2 RBewG. bezeichneten Steuerpflichtigen, die anderes als Betriebsvermögen nicht haben können, der für den gewerblichen Betrieb festgestellte Einheitswert zugleich als Einheitswert des Gesamtvermögens gilt, ohne daß es einer besonderen Feststellung bedarf (§ 45 Abs. 2 RBewG.). Bei den Personenvereinigungen der genannten Art wird kein besonderer Einheitswert für das Gesamtvermögen, sondern nur ein Einheitswert für das Betriebsvermögen festgestellt, und diese Einheitswertfeststellung ist neben der Vermögensteuerfestsetzung in dem angegriffenen Vermögensfeststellungs- und Vermögensteuerbescheid enthalten. Daraus folgt, daß bei den in § 26 Abs. 2 RBewG. aufgeführten Unternehmungen für die Anwendung des § 74 Abs. 2 überhaupt kein Raum ist, und daß sich das gegenwärtige Rechtsmittelverfahren gegen die Feststellung des Einheitswerts für das Betriebsvermögen richtet. Deshalb hatten über Einspruch und Berufung nicht FinA. und FinGer., sondern Gewerbeausschuß und Oberbewertungsausschuß entscheiden müssen (vgl. auch RFH. 26, 173, besonders S. 176, 177). Da die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung sonach in einem unrichtigen Verfahren ergangen sind, waren sie ersatzlos aufzuheben.

Nunmehr ist über den Einspruch gegen den Feststellungsbescheid betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens zu entscheiden. Da die Sache spruchreif ist, kann der RFH. diese Entsch. an Stelle des Gewerbeausschusses selbst treffen, ohne daß zuvor der Oberbewertungsausschuß gesprochen haben müßte (vgl. die vorerwähnte Entsch. S. 177).

In sachlicher Beziehung ist der Auffassung des FinA., daß die BeschwF. steuerrechtlich den in § 26 Abs. 2 Nr. 3 bezeichneten Unternehmungen gleichzustellen ist, beizutreten. Der RFH. hat bereits wiederholt die Möglichkeit anerkannt, auch solche Gesellschaften, die handelsrechtlich keine OHG. sind, steuerlich wie OHG. als selbständige Rechtspersönlichkeit zu behandeln (vgl. die mehrerwähnte Entsch. RFH. 26, 173, besonders S. 177 ff., und die Entsch. v. 31. Okt. 1929, I Ab 262/29: StW. 1930 Nr. 327). Eine solche Behandlung ist namentlich dann gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft einer OHG. wirtschaftlich gleichsteht. Das ist bei der BeschwF. der Fall. Die Gesellschafter haben sich durch Gesellschaftsvertrag v. 1. Jan. 1914 zum gemeinschaftlichen Betrieb eines Gewerbes unter der Firma Tonwerke Max Sch. zusammen-

---

1. NotVO. v. 1. Dez. 1930 hinsichtlich der GewSt. entspricht, hat übrigens die Rspr. des RFH. die gesetzliche Grundlage unmittelbar erhalten. Den OHG. und KommGes. sind jetzt gleichgestellt alle ähnlichen Gesellschaften des Handelsrechts, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Darunter wird man alle Vereinigungen zu begreifen haben, die auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet sind und bei welchen die Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Haftung der Beteiligten nicht bloß als Gläubiger, sondern als Mitbeteiligte an dem auf Förderung eines gemeinsamen Zweckes gerichteten Verhältnis erscheinen. Zu ihnen wird man in jedem Fall auch die Erbgemeinschaften zur Fortführung eines Handelsgeschäfts zu rechnen haben. Mit dieser Erweiterung ist der in der bisherigen Anerkennung der vermögensteuerlichen Rechtsfähigkeit für die OHG. und KommGes. nur teilweise zur Geltung gebrachte allgemeine Rechtsgedanke, die Einheit und Selbständigkeit von Unternehmungen im Wirtschaftsleben auch für die steuerliche Behandlung, soweit nicht gesetzliche Vorschriften entgegenstehen, maßgebend sein zu lassen, zur vollen gesetzlichen Auswirkung gelangt (vgl. auch **Becker**: StW. 1925, 1808).

RA. Dr. S. Strauß, Mannheim.

Zu 14. Die steuerliche Behandlung der BeschwF., einer Gesellschaft ohne die im Handelsrecht (§ 19 HGB.) vorgesehenen Merkmale einer OHG. wie eine solche entspricht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und Auslegung der Gesetzesvorschriften, wie sie der RFH., folgend dem § 4 RAbgO. AFass. (§ 9 NFass.), mit Nachdruck vertritt. Durch diese steuerliche Behandlung werden die Anwendung des § 26 Abs. 2 RBewG. AFass., § 44 Abs. 2 NFass. und die sich hieraus ergebenden Folgen begründet. Diese Vorschrift erklärt das Gesamtvermögen einer OHG. zum Betriebsvermögen i. S. des RBewG., sie bezieht auch dem Betriebe der Gesellschaft dienende Gegenstände, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen, in das Betriebsvermögen der Gesellschaft ein. Hierzu gehören gegebenenfalls auch Betriebsgrundstücke.

Im vorl. Fall ist die Aufhebung der Entsch. des FinGer. aus formalen, sich aus dem RBewG. AFass. ergebenden, im Urteil angeführten Gründen erfolgt. Nachdem die Verfahrensvorschriften des RBewG. unter Übernahme in die RAbgO. geändert sind, interessiert die Frage, wie Verfahren und Rechtslage sich im vorl. Falle künftig gestalten.

Die bisher für die Feststellung der Einheitswerte berufenen besonderen Grundwert- und Gewerbeausschüsse sind fortgefallen, es besteht fortan bei jedem FinA. nur ein Steuerausschuß, innerhalb dessen als besondere Abteilungen Grundbesitz- und Gewerbeabteilungen gebildet werden (§ 30 RAbgO. NFass., § 5 StAusschO. v. 22. Mai 1931 [RGBl. I, 267]). Der Steuerausschuß wirkt außer in anderen Fällen bei der Feststellung der Einheitswerte mit (§ 31 RAbgO. NFass.). Durch die StAusschO. sind die Geschäfte zwar unter die einzelnen Abteilungen verteilt, wird aber irrtümlich in einem Falle eine Amtshandlung aus dem Bereich der einen Abteilung von einer anderen wahrgenommen, so ist dies fortan nicht mehr ein Grund zur Aufhebung (§ 9 Abs. 2 StAusschO.). Ein solcher würde nur dann gegeben sein, wenn die vorgeschriebene Mitwirkung des Steuerausschusses, gleichviel, welcher seiner Abteilungen, unterblieben wäre. Ebenso wie die besonderen Grundwert- und Gewerbeausschüsse ist auch der Oberbewertungsausschuß als zweite Instanz fortgefallen. Die Entsch. über Berufungen liegen dem FinGer. ob.

Für das Gesamtvermögen findet die Feststellung eines besonderen Einheitswertes nicht mehr statt. Im übrigen ist aber das Verfahren bei der Ermittlung des Gesamtvermögens das gleiche geblieben, sie erfolgt für die Veranlagung der Vermögensteuer durch Zusammenrechnung der Einheitswerte der zum Gesamtvermögen gehörigen wirtschaftlichen Einheiten des landwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens, des Betriebsvermögens und der Werte der einzelnen Gegenstände des sonstigen Vermögens unter Abzug der Schulden durch das FinA. ohne Beteiligung des Steuerausschusses (§§ 65, 67 RBewG. NFass.). Dem Steuerpflichtigen ist das Gesamtvermögen, wie bisher, im Vermögensteuerbescheid mitzuteilen. Ebenso, wie bisher, kann dieser Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die bei der Feststellung des Gesamtvermögens eingesetzten Einheitswerte der wirt-

geschlossen; sie sind am Gewinn und Verlust zu gleichen Teilen beteiligt. Ob dieses Gewerbe ein Handelsgewerbe i. S. des § 1 HGB. ist, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls geht das Unternehmen über den Umfang des Handwerks hinaus und erfordert einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (§ 3 HGB.). Das ergibt sich aus der Höhe des Betriebsvermögens sowie daraus, daß die BeschwF. kaufmännische Bilanzen vorgelegt hat, also eine kaufmännische Buchführung besitzt, und daß ihre Firma, wenn auch als solche eines Einzelkaufmanns, im Handelsregister eingetragen ist. Sie betreibt das Gewerbe auch unter gemeinschaftlicher Firma. Daß die Firma nicht den in § 19 HGB. für OHG. vorgesehenen, das Gesellschaftsverhältnis andeutenden Zusatz enthält, und daß das Gesellschaftsverhältnis nicht nach außen hervortritt, ist steuerrechtlich nicht ausschlaggebend. Allerdings hat der RFH. mehrfach ausgesprochen, daß eine Gesellschaft steuerrechtlich als OHG. anzusehen ist, falls sie im Verkehr als OHG. auftritt. Hieraus folgt aber nicht, daß eine Gesellschaft, bei der das Gesellschaftsverhältnis von außen nicht erkennbar ist, steuerrechtlich nicht als OHG. behandelt werden könnte; maßgebend bleibt vielmehr grundsätzlich das Innenverhältnis (vgl. RFH. 26, 173, besonders 179 unten). Die BeschwF. weist also alle wesentlichen Merkmale einer OHG. auf; es fehlt nur die Eintragung der Gesellschaftsfirma ins Handelsregister. Der Mangel dieser formalen Voraussetzung kann aber auf die steuerrechtliche Beurteilung keinen Einfluß haben. Infolgedessen ist die BeschwF. bei der Einheitswertfeststellung mit Recht als selbständige Rechtspersönlichkeit behandelt worden.

Auch die im Einspruch erhobenen Einwendungen gegen die Höhe des Betriebsvermögens, die übrigens die BeschwF. in der Berufung nicht mehr wiederholt hat, sind unbegründet. Die BeschwF. beantragt, gewisse Gegenstände (Grundstück, Scheune und Fuhrwerk) aus dem Betriebsvermögen auszusondern, weil sie landwirtschaftliches Vermögen seien. Dies Verlangen ist unbegründet, denn nach § 26 Abs. 2 RBewG. bilden alle Gegenstände, die einer der dort bezeichneten Personenvereinigungen gehören, gewerbliches Betriebsvermögen; eine solche Steuerpflichtige kann also nur Betriebsvermögen und weder landwirtschaftliches Vermögen noch Grundvermögen haben (vgl. § 45 Abs. 2 RBewG.). Nach § 31 Abs. 3 RBewG. sind Gegenstände, die, unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zu einem gewerblichen Betrieb betrachtet, landwirtschaftliches Vermögen oder Grundvermögen wären, lediglich nach den für diese Vermögensarten geltenden Vorschriften zu bewerten. Ob und inwieweit diese Voraussetzung bei den von der BeschwF. angegebenen Gegenständen zutrifft, ist jedoch nicht im gegenwärtigen Rechtsmittelverfahren, sondern in dem hierfür vorgesehenen Sonderbewertungsverfahren zu entscheiden. Für die Berechnung der Aufbringungsleistungen sind Gegenstände, die nach § 31 Abs. 3 Satz 1 RBewG. wie landwirtschaftliches Vermögen bewertet worden sind, im Aufbringungsverfahren aus dem aufbringungspflichtigen Betriebsvermögen auszusondern (vgl. das heutige Urteil in der Aufbringungssache der BeschwF. III A 574/30).

(RFH., 3. Sen., Urt. v. 9. Juli 1931, III A 575/30.)

---

schaftlichen Einheiten unrichtig sind. Die Anfechtung dieser Einheitswerte darf nach wie vor nur in dem sich an ihre Feststellung anschließenden Rechtsmittelverfahren erfolgen (§ 232 Abs. 2 RAbgO. NFass.).

Im vorl. Fall ist, wie bisher, nach der bereits obengenannten Vorschrift im § 44 Abs. 2 RBewG. NFass. das gesamte Vermögen der steuerrechtlich wie eine OHG. zu behandelnden BeschwF. Betriebsvermögen, also ein gewerblicher Betrieb, für den ein Einheitswert festzustellen ist (§ 214 Ziff. 1 RAbgO. NFass.). Gehören zum Vermögen der Gesellschaft Grundbesitzungen, gleichviel, welcher Art, z. B. landwirtschaftlich genutzte Grundbesitzungen, vermietete u. a. Wohngrundstücke, gewerblich genutzte Grundstücke, Baustellen, so ist jede dieser Grundbesitzungen Betriebsgrundstück. Für jedes der Betriebsgrundstücke ist ein Einheitswert besonders festzustellen und in einem Feststellungsbescheid der Gesellschaft bekanntzugeben. Die Abgrenzung der Betriebsgrundstücke gegeneinander erfolgt nach den Grundsätzen für die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheiten des landwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens. Bei der Feststellung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs werden die Grundbesitzungen mit den für sie festgestellten Einheitswerten eingesetzt. Entsprechend dem vorher über die Anfechtung des Vermögensteuerbescheids hinsichtlich des Gesamtvermögens Gesagten kann alsdann der Feststellungsbescheid über den Einheitswert des gewerblichen Betriebs, der im vorl. Falle, da das Betriebsvermögen gleich dem Gesamtvermögen ist, in dem Vermögensteuerbescheid erteilt wird, nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die Einheitswerte der Betriebsgrundstücke unrichtig sind. Auch diese Anfechtung gehört in das Rechtsmittelverfahren im Anschluß an die Feststellung der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke (§ 231 Abs. 2 RAbgO. NFass.). Würde unter der Herrschaft der neuen Verfahrensvorschriften die BeschwF. ihren Einspruch gegen den Feststellungsbescheid des Einheitswerts ihres Betriebsvermögens wieder in gleicher Weise begründen, wie dies nach dem Urt. geschehen, so müßte sie mit dem Einspruch wiederum abgewiesen werden.

MinR. Dziegalowski, Berlin.

---

4. Einkommensteuergesetz.

×15. §§ 7 Abs. 3, 30, 32, 58, 59 EinkStG.; §§ 6, 228 RAbgO. Treffen nach § 58 EinkStG. begünstigte Einkünfte mit Verlusten aus derselben Einkommensart oder aus anderen Einkommensarten zusammen, so hat der Ausgleich dieser Verluste grundsätzlich bei der Ermittelung des sonstigen positiven Einkommens bis zu dessen Aufzehrung zu erfolgen. †)

Der BeschwF. hat i. J. 1929 ein Gesamteinkommen von ... *RM* gehabt. In diesem Betrage ist eine Teilzahlung von ... *RM* enthalten, die dem BeschwF. aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (§ 30 Abs. 3 EinkStG.) zugeflossen ist. Der nach § 32 EinkStG. steuerfreie Betrag ist hierbei bereits berücksichtigt. Das FinA. hat die gesonderte Berechnung und Ermäßigung der Steuer nach § 58 EinkStG. nur von einem Betrage von ... *RM* vorgenommen, indem es von dem Veräußerungsgewinn den dem BeschwF. aus einem am 1. Febr. 1929 eingerichteten Betrieb erwachsenen Verlust von ... *RM* abgesetzt hat. Das FinGer. hat die Vergünstigungsvorschrift des § 58 EinkStG. dagegen auf den gesamten Betrag von ... *RM* angewendet, ist aber der Einspruchsentscheidung im Ergebnis beigetreten, weil es der Steuerberechnung nach § 58 EinkStG. nicht den niedrigsten, sondern einen höheren Prozentsatz zugrunde gelegt hat.

In der Rechtsbeschwerde erachtet der BeschwF. die Anwendung eines höheren Prozentsatzes als 15% für die Versteuerung des Veräußerungsgewinns als unbillig und rügt Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil das FinGer. von dem vom FinA. gewählten Steuersatz abgewichen sei, ohne ihn zuvor zu hören. Das FinA. hat Anschlußbeschwerde eingelegt, mit der es die Anwendung des § 58 EinkStG. auf den um den Verlust aus dem Gewerbebetriebe geminderten Veräußerungsgewinn begehrt.

Die nach § 30 EinkStG. erzielten Einkünfte gelten als Gewinne aus Gewerbebetrieb, so daß der BeschwF. im Steuerabschnitt neben einem solchen Gewinn auch negatives Einkommen aus Gewerbebetrieb gehabt hat. Es entsteht die Frage, ob der Ausgleich des negativen gewerblichen Einkommens bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns oder bei der Ermittlung des sonstigen Einkommens zu erfolgen hat. Die Vornahme des Ausgleichs beim gewerblichen Einkommen würde zu einer Minderung des Veräußerungsgewinns führen, für den nach § 58 EinkStG. eine Steuervergünstigung Platz zu greifen hat. Der Sen. hat bereits in der Entsch. v. 18. Febr. 1931, VI A 268/31 — StW. 1931 Nr. 311 —, aus der Natur des § 59 EinkStG., der eine gesonderte Berechnung und Ermäßigung der Steuer für Einkünfte aus außerordentlicher Waldnutzung vorsieht,

---

Zu 15. Der § 58 EinkStG. enthält den wichtigsten der im EinkStG. vorhandenen Sondertarife. Bei Einkommen, die den Betrag von 8000 *RM* im Jahr übersteigen, werden außerordentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Einkünfte, sowie Einkünfte, welche die Entlohnung für eine sich über mehrere Jahre erstreckende Tätigkeit darstellen, nach einem ermäßigten Tarif besteuert.

Zu den außerordentlichen Einkünften zählen gemäß § 58 Abs. 3 Ziff. 1 insbes. die Einkünfte aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebes und damit auch die Einkünfte aus der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung i. S. des § 30 Abs. 3 EinkStG.

Da gemäß § 7 Abs. 3 EinkStG. ein Ausgleich zwischen den Einkünften aus den verschiedenen Einkommensarten und den Minuseinkünften (Unterschüssen) der verschiedenen Einkommensarten erfolgt, entsteht die Frage, wie der Grundsatz des § 7 Abs. 3 mit der in § 58 vorgesehenen Anwendung des Sondertarifs zu vereinigen ist. Der RFH. hat in einigen Entsch., die teils zu § 58, teils zu dem hinsichtlich der Anwendung des Tarifes ähnlich liegenden § 59 ergangen sind, dieses Rechtsgebiet geklärt.

1. Ein Steuerpflichtiger kann neben den privilegierten Einkünften i. S. des § 58 Verluste (Unterschüsse) bei anderen Einkommensarten haben. Die FinA. haben anfangs in solchen Fällen den Ausgleich zwischen den privilegierten Einnahmen und den Ausgaben bei einer anderen Einkommensart versagt. Der RFH. ist bereits in StW. 1928 Nr. 259 dieser Auslegung der FinA. entgegengetreten. Er nahm an, daß die Sondertarife den Steuerpflichtigen begünstigen wollen, indem die bei Zusammenrechnung mit etwaigen sonstigen Einkünften eintretende Progression des Steuertarifes vermieden wird.

Zehren die Verluste bei anderen Einkommensarten die privilegierten Einkünfte so weit auf, daß nur ein Einkommen von nicht mehr als 8000 *RM* übrigbleibt, so wird damit der Sondertarif gegenstandslos. Die Steuer ist unter Ausgleich der bei den einzelnen Einkommensarten gewonnenen Ergebnissen zu errechnen.

2. Ist das Gesamteinkommen eines Steuerpflichtigen infolge von Verlusten bei anderen Einkommensarten niedriger als sein Einkommen aus den privilegierten Einkünften, so schließt dies die An-

als einer Vergünstigungsvorschrift gefolgert, daß der Verlust, der bei einer anderen Einkommensart erzielt wird, zunächst mit dem sonstigen Einkommen zu verrechnen ist. In der angeführten Entsch. ist ausgeführt, daß die Bestimmung des § 59 EinkStG. sich als eine Durchbrechung des in § 7 Abs. 3 EinkStG. aufgestellten Grundsatzes der Zusammenrechnung und des Ausgleichs der aus mehreren Einkommensarten erzielten Einkünfte und der bei keiner einzelnen Einkommensart absetzbaren Ausgaben darstelle, so daß der Ausgleich des negativen Einkommens grundsätzlich bei der Ermittelung des sonstigen positiven Einkommens bis zu dessen Aufzehrung zu erfolgen habe. § 58 EinkStG. bezweckt in gleicher Weise wie § 59, bestimmte Einkünfte nicht zum vollen Steuersatz heranzuziehen, sondern sie steuerlich zu begünstigen. Die vom Sen. in der angeführten Entsch. entwickelten Grundsätze haben daher auch Anwendung zu finden, wenn nach § 58 EinkStG. begünstigte Einkünfte mit Verlusten aus derselben Einkommensart oder aus anderen Einkommensarten zusammentreffen. Die Vergünstigungsvorschrift des § 58 ist also im vorliegenden Falle auf den ungekürzten Betrag des Veräußerungsgewinns anzuwenden.

Welcher Steuersatz gemäß § 58 Abs. 2c EinkStG. im Einzelfall zu wählen ist, hängt vom Ermessen der Steuerbehörde ab, das nach § 6 RAbgO. pflichtgemäß nach Recht und Billigkeit zu erfolgen hat. Aber nicht nur das FinA., auch das FinGer. hat über die Höhe des Satzes nach eigenem Ermessen zu befinden. Der BeschwF. irrt, wenn er glaubt, daß das FinGer., ohne sein eigenes Ermessen walten zu lassen, nur zu prüfen habe, ob vom FinA. bei der Wahl des Steuersatzes die Grenzen von Recht und Billigkeit eingehalten sind. Das gilt für den RFH., wenn er nicht nach Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils selbst entscheidet. Hält das FinGer. bei vernünftiger und besonnener Abwägung der Umstände einen höheren Steuersatz für angemessen, so kann es, soweit nicht das Verbot der Verböserung (§ 228 RAbgO.) entgegensteht, der Steuerberechnung auch einen höheren Satz zugrunde legen, vorausgesetzt, daß dieser den im § 58 EinkStG. gegebenen Rahmen nicht übersteigt. Die Vorschrift des § 228 RAbgO. hat das FinGer. in richtiger Auslegung dieser Bestimmung beachtet; in der Anwendung des höheren Steuersatzes, der sich in den gesetzlichen Grenzen hält, kann auch keine Verletzung des pflichtmäßigen Ermessens erblickt werden. Zu der Frage, ob der gerügte Verfahrensmangel begründet ist, braucht nicht Stellung genommen zu werden, denn der Sen. würde einen Steuersatz von rund 18%, der vom FinGer. angewendet worden ist, auch in Würdigung der Ausführungen des BeschwF. in der Rechtsbeschwerde für angemessen halten, wenn er nach Aufhebung der Vorentscheidung nach eigenem Ermessen zu urteilen hätte. Das gleiche gilt von der vom FinGer. vorgenommenen Kostenverteilung.

(RFH., 6. Sen., Urt. v. 29. April 1930, VI A 411/31 S.)

---

wendung des § 58 nicht aus. Der Verlust wird also zunächst gegen nichtprivilegierte Einkünfte verrechnet.

Beispiel: Hat jemand einen dem Tarif des § 58 unterliegenden Gewinn durch Veräußerung eines Geschäfts (§§ 30, 32) von 40 000 *RM* und daneben einen laufenden Gewinn von 10 000 *RM* erzielt, außerdem aber einen Verlust bei anderen Einkommensarten von 20 000 *RM* erlitten, so beträgt sein steuerpflichtiges Einkommen, da der Veräußerungsgewinn bis zur Höhe von 10 000 *RM* steuerfrei ist (§ 32), 20 000 *RM*. Auf dieses Gesamteinkommen ist der Tarif des § 58 anzuwenden (vgl. StW. 28 Nr. 543 und Becher-Strauß, EinkStG. § 58 Anm. 4).

3. Der Grundsatz, daß ein Verlust bei einer anderen Einkommensart zunächst gegen die dem normalen Tarif unterliegende Einkünfte zu verrechnen sind, gilt auch dann, wenn er diese nichtprivilegierten Einkünfte nicht aufzehrt.

Hat ein Steuerpflichtiger Gewinn aus laufendem Gewerbebetrieb in Höhe von 50 000 *RM*, daneben einen Veräußerungsgewinn i. S. des § 30 (nach Abzug des nach § 32 steuerfreibleibenden Betrages) von 50 000 *RM* und einen Verlust aus einer anderen Einkommensart, etwa aus Landwirtschaft, von 25 000 *RM*, so fragt es sich, ob die 25 000 *RM* gemäß § 7 Abs. 3 von den privilegierten Einkünften oder von den nichtprivilegierten Einkünften abzusetzen sind.

Im ersten Falle würden nur 25 000 *RM* dem Sondertarif und 50 000 *RM* dem normalen Tarif unterliegen, im letzteren Falle dagegen wären 50 000 *RM* nach dem niedrigeren Sondertarif und nur 25 000 *RM* nach dem höheren normalen Tarif zu besteuern.

Bereits in StW. 1931 Nr. 311 hat der RFH. für den § 59 dahin entschieden, daß der Ausgleich des negativen Einkommens grundsätzlich bei der Ermittlung des sonstigen (nichtprivilegierten) Einkommens zu erfolgen habe, bis zur Aufzehrung des sonstigen positiven Einkommens. Den gleichen Standpunkt vertritt der RFH. nunmehr in der vorliegenden Entsch. auch für den § 58. In unserem Beispiel kommt daher der § 58 auf volle 50 000 *RM* zur Anwendung und nur 25 000 *RM* unterliegen dem normalen Tarif.

4. Der Tarif des § 58 schwankt, abgesehen von dem Sonderfalle des Abs. 2 Ziff. 1 (bestimmte Bezüge i. S. des WehrmVersG.), zwischen 10 und 20% der privilegierten Einkommensteile. Die Entscheidung steht im Ermessen der Steuerbehörde. Daß das FinGer. nach eigenem Ermessen über die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes entscheiden kann, dürfte nicht zu bestreiten sein. Der RFH. ist allerdings darauf beschränkt, nachzuprüfen, ob bei dem angewandten Ermessen Recht und Billigkeit nicht verletzt ist.

RA. Dr. Fritz H. Strauß, Berlin.

*

16. §§ 26, 28, 46 EinkStG.; § 210 RAbgO. Ist ein Landwirt nach Durchschnittssätzen zu veranlagen, so bilden zunächst nur diese, nicht aber auch Teilaufzeichnungen des Steuerpflichtigen die Grundlagen der Schätzung. Will der Pflichtige eine abweichende Schätzung herbeiführen, so müssen bezüglich der Angaben und Belege, mit denen der Pflichtige die auf den Durchschnittssätzen aufgebaute Schätzung angreifen will, strenge Anforderungen gestellt werden.

Streitig ist in erster Linie die Höhe des Verlustes, den der BeschwF. aus der Bewirtschaftung eines Teiles des Gutes X. im Wirtschaftsjahre 1925/26 erlitten hat. Das landwirtschaftlich genutzte Gut ist zum größten Teil verpachtet. Nur 13 ha Acker und 9 ha Wiesen werden von dem BeschwF., dessen Ehefrau die Eigentümerin des Gutes ist, selbst bewirtschaftet. Während das FinGer. den Verlust aus den von dem BeschwF. bewirtschafteten Grundstücken auf 4688 *RM* annahm, macht der BeschwF. mit einer nachträglichen Ertragsberechnung hieraus einen Verlust von 11 876 *RM* geltend. Das FinGer. hat ebenso wie das FinA. die Auffassung vertreten, daß der Ertrag aus den von dem BeschwF. bewirtschafteten Grundstücken in X. nach Durchschnittssätzen zu ermitteln sei, da der BeschwF. keine den Vorschriften des § 28 EinkStG. entsprechende Buchführung gehabt habe. Die Schätzung erfolgte nach einem Durchschnittssatze von 201 *RM* für das Hektar, wobei jedoch 3 ha Wiesen außer Ansatz blieben und wegen besonderer ungünstiger Verhältnisse ein Abschlag von 1500 *RM* angenommen wurde. Hieraus ergab sich nach Abzug der Löhne für fremde Arbeitskräfte, der Abgaben und der Schuldzinsen der angesetzte Verlust von 4688 *RM*. Die Rechtsbeschwerde wendet sich in erster Linie gegen die Nichtanerkennung der nachträglichen Ertragsberechnung des BeschwF. und führt weiter aus, auch wenn eine Schätzung erforderlich gewesen sei, hätten die auf die Einnahmen und Ausgaben sich erstreckenden Aufzeichnungen des BeschwF. die Grundlage für die Ermittlung des Einkommens — gegebenenfalls nach Vornahme der erforderlichen Berichtigungen — bilden müssen. Außerdem sei bei der Schätzung den ungünstigen Verhältnissen des Betriebs nicht genügend Rechnung getragen worden.

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet.

Es steht fest, daß der BeschwF. zunächst lediglich die Einnahmen und Ausgaben aufgezeichnet und erst nachträglich ein Bestandsverzeichnis gefertigt hat. Mit Recht hat daran das FinGer. die Feststellung geknüpft, daß eine ordnungsmäßige Buchführung i. S. des § 28 EinkStG. nicht vorliegt. Die nachträgliche Anfertigung einer Inventur für mehrere zurückliegende Jahre bietet keine Gewähr für deren Richtigkeit und Vollständigkeit und nimmt der Buchführung für die einzelnen Jahre das Merkmal der Ordnungsmäßigkeit. Dazu kommt noch, daß in der auf Grund des § 28 Abs. 2 EinkStG. erlassenen vorläufigen VO. über die Ordnungsmäßigkeit der landwirtschaftlichen Buchführung v. 5. Sept. 1925 (RStBl. 1925, 183) neben der fortlaufenden Aufzeichnung aller geschäftlichen Vorgänge auch die Führung besonderer Vieh- und Naturalienregister verlangt wird. Danach genügt auch die Aufzeichnung der baren Einnahmen und Ausgaben, verbunden mit einer Aufnahme des Bestandes zu Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahrs nicht, vielmehr sind daneben noch laufend die Zu- und Abgänge, sowie die Veränderungen (Versetzungen) bezüglich des Viehstandes und der Naturalien aufzuzeichnen. In bäuerlichen Betrieben kann von der Führung dieser Register zwar dann unter Umständen abgesehen werden, wenn im übrigen eine genügende Übersicht über die Veränderungen im Viehstand und über die Art und Menge der Ernteergebnisse gewährleistet ist. An alledem fehlt es aber bei dem BeschwF. Auch ist der überdies nur für einen Teil der Wirtschaftsjahre 1925/26 mögliche Einwand des BeschwF., daß die genannte VO. erst im Laufe dieses Wirtschaftsjahrs erlassen worden sei und daher bis dahin nicht habe beachtet werden können, nicht gerechtfertigt. Der Sen. hat in der Entsch. v. 19. Dez. 1928 VI A 531/28 = StW. 1929 Nr. 189 eingehend dargelegt, daß die VO. nichts anderes fordert, als was für eine buchmäßige Ermittlung des Einkommens der Landwirtschaft nach dem Zwecke der Buchführung und ihrer Verwendung zur Feststellung des steuerbaren Einkommens an sich schon zu fordern ist. Da bei dem Fehlen wichtiger Teile der hiernach erforderlichen Aufzeichnungen auch eine Berichtigung vereinzelter Mängel, deren Vorhandensein nach der ständigen Rspr. des Sen. nicht ohne weiteres zu einer Verwerfung der Buchführung ausreicht, nicht in Frage kam, hat das FinGer. mit Recht von einer Verwertung der Buchführung des BeschwF. als Grundlage der Ermittlung des Ertrags Abstand genommen.

Eine andere Frage ist die, ob und inwieweit etwa Anlaß dazu bestand, die Aufzeichnungen des BeschwF. bei der außerhalb der

Buchführung erfolgten Schätzung zu verwerten. An sich schreibt § 210 Abs. 1 RAbgO. vor, daß bei der Schätzung alle für die Schätzung bedeutsamen Umstände zu beachten seien. Dieser allgemeinen Vorschrift gehen jedoch, wenn, wie hier, nach § 46 EinkStG., Durchschnittssätze aufgestellt sind, die besonderen Bestimmungen des § 46 a. a. O. vor. Insoweit ist es ausdrücklich vorgeschrieben, daß die Durchschnittssätze als Schätzungsunterlagen der Feststellung des Einkommens zugrunde zu legen sind, sofern nicht der Steuerpflichtige abweichende Angaben macht und sie entweder beweist oder so belegt, daß eine von den Durchschnittssätzen abweichende Schätzung geboten ist. Damit ist den im Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung aufgestellten Durchschnittssätzen in den Fällen, in denen, wie hier, eine Schätzung geboten ist, eine bevorzugte Stellung als Schätzungsgrundlage eingeräumt. Wenn deshalb der Steuerpflichtige eine von den Durchschnittssätzen abweichende Schätzung herbeiführen will, müssen bezüglich der Angaben und Belege, mit denen der Pflichtige die auf den Durchschnittssätzen aufgebaute Schätzung angreift, strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. RFH. v. 19. Jan. 1927 VI A 488/26, StW. 1927 Nr. 63). Dazu genügt ein Hinweis auf die Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben allein nicht; der BeschwF. hätte vielmehr im einzelnen darlegen müssen, inwiefern sich aus seinen Aufzeichnungen das Verlangen nach einer von den Durchschnittssätzen abweichenden Schätzung rechtfertige (z. B. ungewöhnlich geringe Einnahmen aus dem Verkauf bestimmter Produkte usw.). Im vorliegenden Falle ist zudem zu den allgemeinen Angaben des BeschwF. wegen der Vernachlässigung seiner nunmehr selbst bewirtschafteten Grundstücke durch den Pächter, der bis 1. Jan. 1925 die Grundstücke bewirtschaftet hatte, ein Sachverständiger gehört worden, der sich dahin geäußert hat, daß eine erhebliche Beeinträchtigung des Gewinns nicht stattgefunden habe. Unter diesen Umständen ist die vom FinGer. auf zutreffender rechtlicher Grundlage vorgenommene Schätzung nach Durchschnittssätzen nicht zu beanstanden. Die weitere Frage, ob und in welchem Ausmaße den vom BeschwF. geltend gemachten besonders ungünstigen Verhältnissen durch Abschläge Rechnung zu tragen war, liegt auf dem Gebiete der tatsächlichen Würdigung, deren Nachprüfung dem RFH. bei der beschränkten Natur des Rechtsmittels der Rechtsbeschwerde verwehrt ist. Eine Verletzung von Recht und Billigkeit ist, zumal das FinGer. diese Verhältnisse durch einen Abschlag von 1500 RM und die Außerachtlassung eines Ertragsansatzes für einen Teil der Wiesen berücksichtigt hat, nicht ersichtlich.

(RFH., 6. Sen., Urt. v. 25. Okt. 1930, VI A 1553/29 S.)

---

5. Grunderwerbsteuergesetz.

17. § 3 GrErwStG. In den Fällen einer nach § 3 steuerpflichtigen Anteilsvereinigung ist, wenn einzelne Anteile durch Schenkung oder Erbgang übergegangen sind, nach § 8 Nr. 1 ein diesen Anteilen entsprechender Teil des Grundstückswertes steuerfrei zu lassen. †)

Die Entsch. hängt von der Rechtsfrage ab, ob und inwieweit im Falle einer an sich nach § 3 steuerpflichtigen Anteilsvereinigung Steuerfreiheit nach § 8, insbes. nach § 8 Nr. 1 zu gewähren ist, wenn nur ein Teil der Anteile, insbes. der zuletzt erworbene Anteil unter den Voraussetzungen des § 8, § 8 Abs. 1, erworben ist. In dieser Frage hat der Senat im Urt. v. 2. Aug. 1927 (RFH. 21, 312) den Standpunkt vertreten, daß für die Steuerfreiheit der ganzen Anteilsvereinigung lediglich die Art des letzten Anteilserwerbs maßgebend sei. Bei nochmaliger Prüfung kann dieser Rechtsstandpunkt, der auch im Schrifttum fast einmütig abgelehnt worden ist, nicht mehr aufrechterhalten werden.

Festzuhalten ist allerdings an dem allgemein anerkannten und auch den Ausgangspunkt des Urt. v. 2. Aug. 1927 bildenden Grundsatz, daß die Vereinigung aller Anteile in einer Person, soweit Befreiungsvorschriften nicht in Betracht kommen, so zu besteuern ist, als wäre im Zeitpunkt der Vereinigung das Eigentum an den zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstücken auf den nunmehrigen Alleininhaber aller Gesellschaftsanteile übergegangen, daß er also in solchem Falle die Steuer nach dem ganzen Werte der Grundstücke und nicht etwa nur nach einem dem Verhältnis des zuletzt erworbenen Anteils zu den übrigen Anteilen entsprechenden Teilwerte zu entrichten hat (RFH. 5, 247; 7, 145). Daß die früheren Anteilsinhaber nicht als Veräußerer nach § 20 Abs. 1 zur Zahlung der ganzen Steuer oder eines ihren früheren Anteilen entsprechenden Teiles der Steuer verpflichtet sind, hat der Senat schon im Urt. RFH. 25, 26 ausgesprochen. Jedenfalls ist also, wenn alle Anteile i. S. des § 3 in der Hand einer Person vereinigt sind, für die Besteuerung nicht etwa zu unterstellen, daß jeweilig mit dem Erwerb einzelner Gesellschaftsanteile entsprechende Grundstücksbruchteile auf den Anteilserwerber übergegangen seien. Dementsprechend ist es auch im vorliegenden Falle für die Steuerpflicht des BeschwF. und die Steuerberechnung ohne Bedeutung, daß 49/50 aller Anteile nicht im Wege der Abtretung von einem früheren Inhaber auf den BeschwF. übergegangen, sondern von vornherein in der Person des BeschwF. als ersten Erwerbers begründet worden sind, und zwar zu einer Zeit, als noch kein Grundstück zum Vermögen der Gesellschaft gehörte. Trotz dieser Umstände wäre unbedenklich, wenn nicht die Anwendung einer BefrVorschr. in Frage käme, die Steuer grundsätzlich von dem ganzen Werte zu berechnen, den das Grundstück der Gesellschaft am Stichtage der Anteilsvereinigung hatte. Dabei ist es auch unerheblich, ob der BeschwF. bei dem Erwerb des Grundstücks durch die Gesellschaft die damals von dieser geschuldete Steuer aus seinem Vermögen entrichtet hat. Denn jetzt ist er persönlich wegen eines neuen Steuerfalles in Anspruch genommen, so daß es sich keineswegs um eine unzulässige zweifache Besteuerung handelt.

Hiermit ist noch nicht die Frage entschieden, ob und inwieweit im Falle der Anteilsvereinigung die Steuerberechnung durch die BefrVorschr. des § 8 beeinflußt werden kann. Diese Rechtslage zwingt insbesondere nicht dazu, die Entsch. nur auf den letzten, die Vereinigung vollendeten Anteilserwerb abzustellen. Auszugehen ist vielmehr zunächst von der Erwägung, daß im § 3 nicht schlechthin der Erwerb des letzten Anteils, sondern die Anteilsvereinigung selbst für steuerpflichtig erklärt ist, die zwar durch den Erwerb des letzten Anteils vollendet wird, die aber, wie Ott, 3. Aufl., Bem. 42 zu § 3 mit Recht betont, ebensosehr durch den früheren Erwerb der übrigen Anteile bedingt ist. Der steuerpflichtige Tatbestand besteht hier in dem Ergebnisse einer Mehrheit von zeitlich auseinanderfallenden Erwerbsvorgängen. Dementsprechend hat auch schon der Senat im Urt. v. 15. Febr. 1929 darauf hingewiesen, daß das Gesetz nicht die Anteilsübertragungen, auch nicht die letzte Übertragung, sondern die Anteilsvereinigung als den die Steuerpflicht begründenden Tatbestand bezeichnet. Von dieser Erwägung aus könnte in Frage kommen, ob nicht die einzelnen Anteilsübergänge ganz außer Betracht zu lassen und demgemäß bei solchen Anteilsvereinigungen jede Steuerfreiheit aus § 8 grundsätzlich zu versagen ist (so Berolzheimer, Anm. 6a zu § 23). Das kann jedoch nicht dem Sinn und Zweck des § 3 entsprechen. Denn von diesem Standpunkt aus würde jemand, der alle Anteile gleichzeitig oder nacheinander unter einer der steuerbegünstigten Voraussetzungen des § 8 erworben hat, steuerlich schlechter gestellt sein, als wenn er die Gesellschaftsgrundstücke selbst zu Eigentum erworben hätte; der steuerliche Ersatztatbestand des § 3 würde also eine weitergehende Steuerpflicht begründen, als der Haupttatbestand der §§ 1, 4. Daß in solchem Falle die Anteilsvereinigung völlig steuerfrei bleibt, hat auch schon der Senat im Urt. v. 12. Nov. 1929 (RFH. 26, 207) anerkannt. Andererseits besteht auch kein berechtigter Grund, hinsichtlich der einzelnen Anteilsübergänge, die alle in gleicher Weise zur schließlichen Anteilsvereinigung erforderlich waren, eine verschiedene steuerliche Beurteilung Platz greifen zu lassen. Unter diesen Umständen bleibt nur übrig, die Anwendung des § 8 im Falle einer unter § 3 fallenden Anteilsvereinigung auf alle einzelnen Anteilsübergänge ohne Rücksicht auf ihre zeitliche Reihenfolge abzustellen und demgemäß Steuerfreiheit insoweit zu gewähren, als bei den einzelnen Anteilsübergängen die Voraussetzungen des § 8 gegeben sind. Ein diesen Anteilen entsprechender Grundstücksbruchteil ist also steuerfrei zu lassen. Gegen eine solche teilweise Freilassung in den Fällen des § 3 bestehen um so weniger Bedenken, als auch bei der Besteuerung des Eigentumsüberganges nach §§ 1, 4 im Falle des § 8 Nr. 1 Satz 2 Steuerfreiheit nur für einen Teil des Grundstückswertes zu gewähren ist.

Durch eine solche rechtliche Beurteilung werden auch die Härten und Ungleichheiten vermieden, die sich ergeben müssen, wenn völlige Steuerfreiheit oder völlige Steuerpflicht davon abhängig gemacht wird, ob gerade ein unter § 8 fallender Anteilserwerb als letzter die Anteilsvereinigung vollendet hat oder nicht. Mit Recht weist ferner das FinGer. darauf hin, daß, wenn lediglich der letzte Anteilserwerb für die Anwendung der BefrVorschr. des § 8 maßgebend wäre, der Erwerber der Anteile, der sich den letzten Anteil gekauft, alle übri-

---

Zu 17. Das Urteil ist zu begrüßen. Damit wird wohl endgültig eine Frage entschieden, die vor allem durch die bisherige Stellungnahme des RFH. selbst (RFH. 21, 312) zur Streitfrage geworden war. Mit der Aufgabe dieses Standpunktes hat sich der Senat der allgemeinen Auffassung der Rechtslehre angeschlossen (Ott, § 3 Anm. 42; StW. 1930, 186; Hagelberg: JW. 1927, 3026). Er hat damit zugleich seiner eigenen später gewonnenen Auffassung des § 3 die konsequente Fortentwicklung gegeben. Entgegen der vom RFH. selbst in seiner früheren Entsch. als unbefriedigend anerkannten Stellungnahme hat das Urt. RFH. 26, 107 § 3 als Ersatztatbestand des § 4 GrErwStG. angesehen und demgemäß die steuerliche Behandlung bei der Vereinigung der Anteile derjenigen beim Erwerb der Grundstücksanteile selbst gleichgestellt. Daraus ergab sich damals als Folge die Steuerfreiheit des nachfolgenden juristischen Eigentumsübergangs des Grundstückes auf einen Gesellschafter, wenn vorher die Vereinigung der sämtlichen Anteile an der GmbH. keine Steuerpflicht ausgelöst hatte. Daraus ergibt sich folgerichtig auch die Behandlung bei der obigen Sachlage, wenn die Steuerfreiheit des § 8 GrErwStG. nur bei dem Erwerb einzelner Geschäftsanteile gegeben ist.

RA. Dr. Strauß, Mannheim.

gen Anteile aber geerbt oder geschenkt erhalten hat, GrErwSt. auch dann aus dem vollen Grundstückswerte zu zahlen hätte, wenn er für einen Teil des Grundstückswerts bereits zur Schenkungs- oder Erbschaftsteuer herangezogen worden ist. Es würde also eine zweifache Belastung eintreten, die durch § 8 Nr. 1 gerade hat vermieden werden sollen.

Wird in der vorstehend gebilligten Weise mit Rücksicht darauf, daß einzelne Anteile unter den steuerbegünstigten Voraussetzungen des § 8 erworben sind, die Anteilsvereinigung nur nach einem Teile des Grundstückswerts besteuert, so tritt nach den Urt. RFH. 15, 223; 26, 107 kein neuer Steuerfall ein, wenn der Alleininhaber aller Anteile später das Grundstück selbst zu Eigentum erwirbt. Die in dem Urt. RFH. 26, 107 unentschieden gelassene Frage, ob und inwieweit der spätere Erwerb des Grundstückseigentums durch den Alleininhaber aller Anteile nach §§ 1, 4 besteuert werden kann, wenn die vorausgegangene Anteilsvereinigung mit Rücksicht auf die Art des **letzten** Anteilsverwerbs nach der bisherigen Rechtsauffassung des Senats auf Grund des § 8 **völlig** freigelassen ist, kann bei der jetzigen Beurteilung nicht mehr auftreten.

(RFH., 2. Sen., Urt. v. 14. April 1931, II A 654/30.)

*

18. § 5 Abs. 1 GrErwStG. **Verpflichtet sich jemand, einem anderen das Grundstückseigentum eines Dritten zu verschaffen, oder verkauft jemand einem anderen das Grundstück eines Dritten, so wird die Steuerpflicht für diesen obligatorischen Vertrag nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Dritte das Eigentum an seinem Grundstück auf den „anderen" überträgt.** †)

Am 24. Sept. 1927 wurde das dem F. gehörige Rittergut Z. auf den preuß. Staat (Forstfiskus) im Grundbuch überschrieben. Der Rechtsstreit dreht sich um die Frage, ob der BeschwF. an den Vorgängen, die mit der Übereignung im Zusammenhange stehen, in einer die Steuerpflicht nach § 5 begründenden Weise teilgenommen hat. Dem gegenwärtigen Steuerrechtsstreit geht ein weiteres, sich auf den gleichen Tatbestand beziehendes Steuerverfahren vorher, das durch die Entsch. II A 223/29 v. 28. Mai 1929 seinen Abschluß gefunden hat. Damals hatte die Steuerstelle in der Annahme, daß Z. von F. an den BeschwF., sodann vom BeschwF. im Tauschweg an den Forstfiskus veräußert und hierauf unmittelbar von F. an den Forstfiskus dinglich übertragen worden sei, den BeschwF. „für den Eigentumsübergang" von F. an den preußischen Staat zu einer Grunderwerbsteuer herangezogen. Das FinGer. hatte ersatzlos aufgehoben, weil der BeschwF. an dem „Eigentumsübergang" i. S. des EinkStG. nicht beteiligt gewesen sei, und der Senat hatte die Berufungsentscheidung bestätigt.

Schon vorher hatte die Steuerstelle am 19. Dez. 1928 einen anderweiten Steuerbescheid gegen den BeschwF. erlassen, in dem sie den letzteren zu einer Steuer von derselben Summe heranzog, und zwar mit folgender Begründung: Der BeschwF. habe das Rittergut Z. von F. mit seinem Gelde gekauft und sodann an den preuß. Staat (Forstfiskus) gegen die Förstereien N. und D., die er zur Abrundung seines Gutes benötigte, im Tauschwege hergegeben. Nachdem das Veräußerungsgeschäft über Z. binnen Jahresfrist zum Eigentumsübergang von F. auf den Staat geführt habe, sei auch das **Veräußerungszwischengeschäft** F. — BeschwF. nach § 5 Abs. 3 steuerpflichtig geworden. Der BeschwF. bestreitet die Steuerpflicht mit der Behauptung, daß niemals ein formgültiger oder formloser Kaufvertrag über das Gut Z. zwischen ihm und F. abgeschlossen worden sei. Das FinGer. hat die Berufung des Herangezogenen als unbegründet zurückgewiesen.

Die Rechtsbeschwerde führte zur Aufhebung der Vorentscheidung.

Das BU. beruht auf der Schlußfolgerung, daß, wenn ein zur Ausführung gelangtes Tauschgeschäft zwischen dem Forstfiskus und dem BeschwF. vorliege, letzterer sich „notwendigerweise" die Verfügungsberechtigung über das Rittergut verschafft, also einen formgültigen oder formlosen Kaufvertrag über Z. mit F. abgeschlossen haben müsse. Das ist, **wenn** die tatsächliche Darstellung des BeschwF. zutrifft, irrig. Die Vorentscheidung war deshalb, da das FinGer. auf diese Sachdarstellung nicht eingegangen ist, wegen Rechtsirrtums aufzuheben.

Bei freier Beurteilung ist die Sache nicht spruchreif. In erster Linie wird weiter zu erörtern sein, ob und welche Vereinbarungen zwischen dem BeschwF. **persönlich in eigenem Namen** und F. wegen Z. getroffen worden sind. Es dürfte auch zu erklären sein, wie es kommt, daß F. in dem Vertrag v. 20. und 23. Juni 1927 alle Kosten, Stempel und Steuern aus dem ganzen Geschäft übernommen hat, während nach dem Vertrage v. 5. Nov. 1926 der Forstfiskus und nach dem Tauschvertrage v. 10. und 18. Dez. 1926 der BeschwF. hierzu verpflichtet war; sollten etwa in dieser Beziehung besondere Vereinbarungen zwischen dem BeschwF. und F. bestehen? Würde sich herausstellen, daß ein Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 Abs. 1 oder Abs. 4 zwischen dem BeschwF. und F. nicht geschlossen worden ist, so würde Steuerpflicht nach § 5 Abs. 3 für ein Zwischengeschäft F. BeschwF. nicht begründet sein. Es würde jedoch die Frage offenbleiben, ob nicht durch das Vertragsangebot v. 10. Dez. 1926 und dessen Annahme v. 18. Dez.

Zu 18. Die Ausführungen über das Vorliegen eines Tauschvertrages bedürfen keiner weiteren Erörterung. Dagegen löst die Feststellung, daß der Übergang des Eigentums an dem Grundstück Z. von F. auf den Staat, die innerhalb eines Jahres nach dem Abschluß des Tauschvertrages erfolgt ist, nicht zur Steuerfreiheit für den Kausalvertrag führen soll, erhebliche Bedenken aus. Der RFH. läßt sich bei dieser Annahme in der Hauptsache von der Erwägung leiten, daß der Verkauf eines fremden Grundstücks nach Recht und Billigkeit die gleiche Steuer auslösen muß, mag nun das Eigentum zunächst von dem bisherigen Eigentümer auf den Verkäufer und dann vom Verkäufer auf den Käufer übertragen werden, oder mag unter Überspringung des Verkäufers der bisherige Eigentümer das Grundstück unmittelbar an den Käufer auflassen. Diese Erwägung erscheint zunächst bestechend; sie läßt sich aber mit den gesetzlichen Vorschriften und mit der bisherigen Rspr. des RFH. nicht vereinigen. Nach § 5 GrErwStG. wird der Kausalvertrag steuerpflichtig, wenn der Übergang des Eigentums nach Ablauf eines Jahres nicht erfolgt ist. Das Gesetz sagt mit keinem Wort, daß der Übergang des Eigentums gerade von demjenigen Teil erfolgen muß, der sich zur Übertragung des Eigentums verpflichtet hat. In der obigen Entsch. stellt der RFH. fest, daß die Steuer aus § 5 Abs. 1 auch bei einem Vertrage entsteht, bei dem der Veräußerer sich nicht zur Übertragung, sondern zur **Verschaffung** des Eigentums verpflichtet. In diesem Falle erscheint aber die Folgerung geboten, daß es für § 5 Abs. 1 darauf ankommt, ob nach Ablauf eines Jahres seit Abschluß des Verschaffungsvertrages die in diesem Vertrage vorgesehene Eigentumsverschaffung noch nicht erfolgt ist. Ferner muß, wenn die Eigentumsverschaffung später erfolgt, die Vorschrift des § 5 Abs. 2 Anwendung finden, so daß die Steuer dann nur noch für die inzwischen etwa eingetretene Wertsteigerung des Grundstücks zu erheben ist. Erfolgt die Eigentumsverschaffung aber bereits innerhalb eines Jahres nach Abschluß des Verschaffungsvertrages, so kann nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 die Steuer vom Kausalvertrage überhaupt nicht zur Festsetzung kommen. Die Auslegung, die der RFH. oben vornimmt, bringt einen inneren Widerspruch in den § 5 Abs. 1 GrErwStG. Einerseits soll zwar ein Vertrag, durch den sich jemand verpflichtet, einem andern das Eigentum an einem Grundstück zu **verschaffen**, nicht selbst zu **übertragen**, unter § 5 Abs. 1 fallen; andererseits soll aber für die Bedingung, unter der nach § 5 Abs. 1 eine Steuer überhaupt zur Hebung gelangt, nicht die Verschaffung des Eigentums, sondern nur die Übertragung durch den Verpflichteten selbst maßgebend sein. Diese Auslegung widerspricht dem Wortlaut um so mehr, als danach gerade für die **Steuerpflicht** ein Geschäft vorausgesetzt wird, das zur **Übertragung** des Eigentums verpflichtet, während in dem Bedingungssatz nur von dem **Übergang** des Eigentums nach Ablauf eines Jahres die Rede ist. Gilt eine Verschaffungspflicht als Übertragungspflicht i. S. dieser Vorschrift, dann muß der Übergang des Eigentums, der durch die Erfüllung der Verschaffungspflicht eintritt, erst recht ausreichen, um die Entstehung der Steuer aus dem Kausalvertrage auszuschließen.

Die Auffassung des RFH. widerspricht auch seinem eigenen Standpunkt, wonach die Steuer aus § 5 nur eine **Vorwegnahme** der Besteuerung des **Eigentumsübergangs** ist (vgl. RFH. 13, 180; 22, 60). Hier wird das Wesen des § 5 Abs. 1, 2 dahin erläutert, daß die Steuer in der Regel zwar einheitlich durch die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch begründet wird (§ 4), daß sie aber unter gewissen Voraussetzungen in zwei Teilen erhoben werden kann, indem zunächst eine Besteuerung des Veräußerungsvertrages erfolgt (§ 5 Abs. 1), welche in eine Besteuerung des Eigentumserwerbs übergeht, indem ihr die Restbesteuerung folgt (§ 5 Abs. 2). Mit dieser Auffassung erscheint es unverträglich, daß es Fälle geben soll, in denen eine Besteuerung des Kausalvertrages erfolgt, nachdem die den Gegenstand dieses Vertrages bildende Eigentumsverschaffung bereits dinglich durchgeführt ist.

Die Auffassung des RFH. kann auch dazu führen, daß statt einer zweifachen eine dreifache Steuer zur Hebung gelangt. Man setze den Fall, daß der eingetragene Eigentümer sein Grundstück an X. verkauft und sich verpflichtet, es jederzeit auf Verlangen des X. an diesen oder an seine Order zu übereignen. Nach Jahresfrist wird die Steuer aus diesem Vertrage gemäß § 5 Abs. 1 erhoben. Später veräußert X. das Grundstück an Y., indem er sich verpflichtet, ihm das Eigentum an dem Grundstück zu verschaffen. Er erfüllt sodann die Verschaffungspflicht. Nach dem obigen Urteil des RFH. müßte nunmehr beim Eigentumsübergang die Steuer aus § 4 erhoben werden und beim Ablauf eines Jahres seit Abschluß des Verschaffungsvertrages noch einmal die volle Steuer aus § 5 Abs. 1.

Wenn jemand ein fremdes Grundstück verkauft, so muß er eine Verfügungsmacht über dieses Grundstück entweder schon besitzen oder sie sich verschaffen. Er kann sie z. B. besitzen auf Grund eines früher von ihm abgeschlossenen Kaufvertrages oder als Treugeber auf

1926 mit Beziehung auf das Gut Z. eine weitere selbständige Steuerpflicht begründet wäre.

Sachlich würden insbes. folg. Gesichtspunkte in Frage kommen.

Der Vertrag v. 10. und 18. Dez. 1926 ist ein wahrer Tauschvertrag. Ein Tauschvertrag liegt auch vor, wenn sich jemand verpflichtet hat, seinem Vertragsgegner eine in fremdem Eigentum stehende Sache zu übergeben und ihm das Eigentum an ihr zu verschaffen gegen die Verpflichtung des anderen, seine Sache ihm zu übertragen (§§ 433, 515 BGB.). Das Gesetz spricht nicht von „Übertragung (Auflassung)" der Sache; denn es hat an den Fall gedacht, daß der Verkäufer die Sache nicht „übertragen" kann, weil er nicht Eigentümer ist und vielleicht sich auch gar nicht zunächst das Eigentum verschaffen will (wie es hier wahrscheinlich zutrifft). In dem Vertrag v. 18. Dez. 1926 hat sich der BeschwF. zur Verschaffung des Eigentums von Z. verpflichtet, während der Staat die „Übereignung" der Tauschgrundstücke an den BeschwF. übernahm. Das entsprach durchaus dem Begriff des Tauschs nach Fassung und Sinn des BGB. Aus § 16 EinkStG. ergibt sich dann, daß sowohl die Verpflichtung des Fiskus, dem BeschwF. das Eigentum an seinen Förstereien N. und D. zu übertragen, als auch die Verpflichtung des BeschwF., dem Fiskus das Eigentum an Z. zu verschaffen, Steuerpflicht nach § 5 Abs. 1 auslöst. Die Steuerpflicht für die Verpflichtung des Fiskus, N. und D. dem BeschwF. zu übertragen, tritt indessen nicht ein, wenn der Übergang des Eigentums innerhalb eines Jahres nach Abschluß des Veräußerungsgeschäfts erfolgt ist. Dagegen kann der Übergang des Eigentums an Z. von F. innerhalb eines Jahres nach Abschluß des Tauschvertrags nicht zur Steuerfreiheit für die Eigentumsbeschaffungsverpflichtung des BeschwF. führen. Denn die befreiende Wirkung der Eigentumsübertragung tritt nur ein, wenn das Eigentum von dem übertragen wird, der sich dazu verpflichtet hat, nicht aber wenn es sich um fremdes Eigentum handelt, das der fremde Eigentümer überträgt. Auf die Besonderheiten des Kettengeschäfts braucht hier nicht eingegangen zu werden. Wer dadurch steuerpflichtig wird, daß er sich verpflichtet, fremdes Eigentum zu übertragen, kann sich nicht darauf berufen, daß der obligatorische Vertrag dinglich erfüllt sei. Denn nicht er hat ihn dinglich erfüllt, konnte ihn auch gar nicht dinglich erfüllen, weil er nicht Eigentümer war. Seine obligatorische Verpflichtung bestand nicht in der Übertragung des Eigentums, sondern darin, einen Dritten zu einer Handlung zu bestimmen, die eine neue Grunderwerbsteuerpflicht auslöste. Dieses Ergebnis entspricht auch allein der Billigkeit und dem Erfordernis, daß wirtschaftlich gleichgeartete Tatbestände steuerlich gleich erfaßt werden. Die Verpflichtung, einem anderen das Eigentum eines Dritten zu verschaffen, ist nichts anderes, als der Verkauf einer fremden Sache: und der Verkauf einer fremden Sache muß die gleiche Steuer auslösen, wenn das Eigentum unmittelbar auf den Erwerber übertragen ist, wie wenn der Verkäufer sich erst selbst das Eigentum verschafft und sodann auf seinen Vertragsgegner übereignet hätte. Abgesehen von der steuerlich notwendigen gleichen Behandlung innerlich gleicher Tatbestände zwingt zu diesem Ergebnis auch die Einsicht, daß sonst Steuerumgehungen Tür und Tor geöffnet wäre.

Der von der Regierung genehmigte Vertrag v. 10. und 18. Dez. 1926 hat hiernach die streitige Steuerverpflichtung des BeschwF. ausgelöst. Es fragt sich deshalb nur, ob der Tauschvertrag BeschwF.—Staat bezüglich des Gutes Z. durch den neuen Vertrag v. 20. und 23. Juni 1927 rechtswirksam aufgehoben worden ist und deshalb § 23 Abs. 1 b Nr. 2 zu Raum kommt, oder ob, wie die Steuerstelle annimmt, die Aufhebung nur zum Schein erfolgt und deshalb nach § 7 RAbgO. steuerlich unwirksam ist. Aber auch im Falle ernstlich gewollter Aufhebung des Vertrags v. 10. und 18. Dez. 1926 würde der Frage näher zu treten sein, ob etwa die Vertragsaufhebung nach § 5 RAbgO. zu beurteilen ist.

(RFH., 2. Sen., Urt. v. 22. Juli 1930, II A 348/30.)

*

19. §§ 11, 16 GrErwStG.

a) Wird ein Grundstück bei der Veräußerung auf Grund einer Vereinbarung zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber mit einem Nießbrauch belastet, so ist der Wert des Nießbrauchs bei Feststellung des gemeinen Wertes nicht abzuziehen.

b) § 16 stellt nur klar, daß, im Gegensatz zum RStempG., zwei Steuerfälle gegeben sind. †)

Die Begründung des FinGer. ist allerdings nicht durchweg bedenkenfrei. Es handelt sich nur um Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage. In dieser Hinsicht ist § 16 bedeutungslos. Die Steuerbemessungsgrundlage wird lediglich durch die §§ 11—15 geregelt. § 16 verfolgt nur das Ziel, Zweifel darüber zu beseitigen, ob bei einem Tausch zweier Grundstücke zwei Steuerfälle gegeben sind oder, entsprechend dem RStempG. TarNr. 11 Sp. 4 Nr. 2, nur einer. § 16 setzt fest, daß der Eigentumsübergang jedes Grundstücks einen Steuerfall für sich bildet. Auch die Ablehnung des § 12 läßt sich nicht rechtfertigen. Ein Preis i. S. des § 12 ist nicht nur bei Tauschverträgen und bei Kaufgeschäften vereinbart, sondern bei allen entgeltlichen Veräußerungsgeschäften. Es ist deshalb nicht nötig, festzustellen, unter welche Vertragsarten der vorliegende Vertrag zu rechnen ist. Von weiteren Erörterungen über den Preis kann aber abgesehen werden, weil es auf ihn nur dann ankommt,

---

Grund eines Treuhandvertrages. Derartige Verträge unterliegen ihrerseits der Besteuerung aus § 5 Abs. 1. Kommen sie zur Ausführung, indem das Grundstück an die Order des Berechtigten übereignet wird, so bildet dieser Vorgang den Eigentumsübergang i. S. des § 5 Abs. 1—3 GrErwStG. Häufig wird der Fall des Abs. 3 vorliegen, indem mehrere Veräußerungsgeschäfte dem Eigentumsübergang zugrunde liegen. Damit regelt sich die Steuerpflicht in Gemäßheit dieser Vorschrift. Allerdings tritt dann die Schwierigkeit ein, festzustellen, welches der beiden Veräußerungsgeschäfte nicht zum Eigentumsübergang geführt hat. In Wirklichkeit haben beide Veräußerungsgeschäfte zum Eigentumsübergang geführt, so insbes. in dem Falle, daß A. sich verpflichtet, sein Grundstück an die Order von B. zu übereignen, und daß B. sich verpflichtet, das Grundstück dem C. zu verschaffen. Infolge dieser eigenartigen Gestaltung wäre es möglich, daß dem Steuergläubiger eine Steuer entgeht. Dies wird aber nur dann praktisch werden, wenn in dem Vertrage A.—B. die Verpflichtung lediglich dahin geht, das Grundstück an die Order des B., nicht an B. selbst zu übereignen. Andernfalls würde in der Benennung des C. durch B. eine Übertragung der Rechte des Erwerbers aus dem ersten Veräußerungsgeschäft liegen. Die Beurteilung ist hier die gleiche, wie sie vom RFH. bei Grundstücksofferten geübt wird. Geht die Offerte dahin, daß der Offerent das Grundstück an den Antragsempfänger oder an seine Order auflassen soll, so stellt die Benennung des Dritten eine Übertragung der Rechte aus der Offerte i. S. des § 5 Abs. 4 Nr. 2 dar. Heißt es aber in dem Antrag, daß dieser nicht dem Antragsempfänger, sondern nur dem von ihm bezeichneten Dritten gemacht wird, so stellt die Bezeichnung des Dritten keinen Übertragungsakt dar, so daß die Steuer nur einmal zu entrichten ist (vgl. RFH. 12, 66 bzw. 11, 153 und RFH.: JW. 1926, 1061[4]; Mrozek, R. 9 zu § 5 Abs. 4 Nr. 2). Dementsprechend hätte auch die Regelung in Fällen der vorliegenden Art zu erfolgen. Hat der Verkäufer der fremden Sache die Verfügungsmacht dadurch erlangt, daß der Eigentümer sich verpflichtet hat, das Grundstück nicht an ihn, sondern nur an seine Order aufzulassen, so werden beide Verträge durch die Auflassung an den Dritten gleichzeitig erfüllt. Es entsteht also nur einmal die Steuer, und zwar entweder beim Eigentumsübergang oder gegebenenfalls in zwei Raten gemäß § 5 Abs. 1 und 2. Hat dagegen der Eigentümer sich verpflichtet, das Grundstück an X. aufzulassen und schließt X. einen Verschaffungsvertrag mit Y., so beruht die unmittelbare Auflassung auf einer Übertragung der Rechte aus dem Vertrage A.—X. an Y.

RA. Dr. Ernst Hagelberg, Berlin.

Zu 19. I. Die Entsch. stellt die Frage, ob die vereinbarungsmäßige Bestellung des Nießbrauchs durch den Erwerber bei Feststellung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen ist, auf den Gesichtspunkt ab, daß im Zeitpunkt der Übereignung das Grundstück mit dem Nießbrauch nicht belastet war. Diese grundsätzliche Einstellung widerspricht dem Standpunkt RFH. 16, 56. In dem dort zugrunde liegenden Falle war eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit auf Grund der Vertragsvereinbarung von dem Erwerber bewilligt worden; der RFH. war aber auf Grund der Erwägung, daß das Grundstück in dem rechtlichen Zustande zu bewerten sei, in dem es die Parteien zum Gegenstand des schuldrechtlichen Vertrages gemacht haben, zum Abzug des Wertes der Dienstbarkeit von dem gemeinen Werte des unbelasteten Grundstücks gelangt.

II. Die Entsch. läßt es dahingestellt, wie zu entscheiden wäre, wenn das Grundstück schon vor der Veräußerung mit einem Nießbrauch belastet gewesen wäre. RFH. 16, 264 hatte diesbezüglich die Ansicht vertreten, daß dingliche privatrechtliche Lasten, welche ohne weiteres bei der Veräußerung auf den Erwerber übergehen, ebenso wie sie gemäß § 12 zu einer Erhöhung des in Betracht zu ziehenden Kaufpreises führen, auch nicht einen Abzug bei Bemessung des gemeinen Wertes i. S. von § 11 begründen (vgl. dagegen OVG. 69, 10). Liegt sonach eine einheitliche Rspr. des RFH. nicht vor, so ist auch in der Literatur die Frage umstritten. Eine brauchbare Lösung dürfte m. E. allein der Gesichtspunkt ermöglichen, ob eine nach dem Willen der Parteien bei dem Erwerb übernommene oder unbegründete Last in Wirklichkeit eine Belegung eines Teils der von dem Käufer gewährten Kaufvergütung darstellt, oder ob vielmehr die Grundstücksbelastung als eine dauernde Wertminderung des Grundstücks selbst aufzufassen ist, die zu einer objektiven Minderung des Kaufwertes des Grundstücks, unabhängig von dem Kaufabschluß selbst und den anläßlich desselben getroffenen Vereinbarungen, geführt hat bzw. führen muß. Der auf Lebenszeit des Veräußerers oder einer dritten Person gestellte Nießbrauch dürfte danach als wertminderndes Moment ausscheiden. Anders aber Dienstbarkeiten, die ihrer Natur nach eine dauernde Beeinträchtigung des Gebrauchswertes des Grundstücks in sich schließen.

RA. Dr. Adolf Asch, Berlin.

wenn er höher ist als der gemeine Wert, den das FinGer. zugrunde gelegt hat. Einen höheren Betrag anzusetzen, ist aber der RFH. durch § 228 RAbgO. gehindert.

Der gemeine Wert ist vom FinGer. nicht zu hoch festgestellt. Insbes. beruht es nicht auf Rechtsirrtum, wenn der Wert des Nießbrauchs nicht von dem nach dem Gutachten des Katasteramts angesetzten Betrage abgezogen ist. Das Rittergut ist, ohne daß es mit einem Nießbrauch belastet war, übereignet worden. Die Nießbrauchbestellung beruht erst auf einer Bewilligung des Erwerbers (des BeschwF.). Nur im unbelasteten Zustande ist hiernach das Grundstück zu bewerten. Wie zu entscheiden wäre, wenn das Gut schon vor der Veräußerung mit einem Nießbrauch belastet gewesen wäre, bedarf keiner Erörterung.

(RFH., 2. Sen., Urt. v. 5. Mai 1931, II A 206/31.)

*

20. § 23 Abs. 1 zu a Nr. 1 GrErwStG.

a) Ist eine Auflassung nebst Grundbuchumschreibung infolge wirksamer Anfechtung nichtig, so ist Erlaß oder Erstattung der Steuer nicht zu gewähren, wenn die Beteiligten die Nichtigkeit nicht beachten, sondern sich wirtschaftlich so verhalten, als ob der Eigentumsübergang wirksam wäre.

b) Verfügt der Erwerber trotz Nichtigkeit seines Erwerbes über das Grundstück, z. B. durch Vermietung, so liegt darin nicht notwendig die wirtschaftliche Durchführung des nichtigen Geschäftes. Nach Lage der Sache kann angenommen werden, daß das Rechtsgeschäft nur aus einer Zwangslage heraus und für Rechnung des Veräußerers vorgenommen ist. †)

Der BeschwF. hat Kaufvertrag und Auflassung bez. des erworbenen Gastwirtschaftsanwesens auf Grund arglistiger Täuschung rechtswirksam angefochten.

Es steht unbestritten fest, daß das bürgerl.-rechtl. Eigentum an dem Grundstück nicht auf den BeschwF. übergegangen ist. Durch rechtskräftiges Urt. ist der Verkäufer zur Rückzahlung des Kaufpreises Zug um Zug gegen Herausgabe des Grundstücks mit Inventar verurteilt worden. Grundsätzlich greift die BefrVorschr. des § 23 Abs. 1 a Nr. 1 durch. Jedoch ist die Steuerfreiheit zu versagen, solange die Beteiligten trotz Nichtigkeit der Eigentumsübertragung diese Übertragung als rechtswirksam behandeln und wirtschaftlich durchführen.

Dies hängt im vorl. Fall davon ab, ob die Parteien trotz des Urt. an dem nichtigen Kaufgeschäft festhalten, ob sich insbes. der BeschwF. wirtschaftlich weiter als Eigentümer betrachtet und danach gehandelt hat. Nicht Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist die Wiedereintragung des Veräußerers als Eigentümer. T. ist Eigentümer geblieben, gleichgültig, ob das Grundbuch berichtigt ist. Die Entsch. II A 479/30 v. 4. Nov. 1930: Mrozek, Kartei R. 16 steht nicht entgegen; sie behandelt den Fall, daß nur das schuldrechtl. Grundgeschäft, nicht das sachenrechtl. Ausführungsgeschäft (Auflassung und Eintragung) nichtig ist. In solchen Fällen hat der Sen. Nr. 2 entsprechend angewendet. Nr. 1 kam nicht in Frage, weil hier nur die Nichtigkeit der den Eigentumserwerb unmittelbar begründenden Rechtsvorgänge behandelt ist. Hier ist ein solcher Fall gegeben. Einer Rückübertragung des Eigentums, wie bei Nichtigkeit nur des schuldrechtl. Grundgeschäftes, bedarf es nicht.

Allerdings hat der BeschwF. Verfügungen vorgenommen, die an sich nur dem Eigentümer zustehen. Schon vor Erlaß des Urt. hat er die Gastwirtschaft (das Geschäft) verkauft und die dazu gehörigen Gast- und Wirtschaftsräume vermietet. Hieraus allein geht aber nicht der Wille hervor, die Anfechtung als nicht geschehen anzusehen und den Vertr. wirtschaftlich durchzuführen.

Der BeschwF. war in einer Zwangslage. Von seinem Standpunkt aus, daß er nicht Eigentümer und nicht verfügungsberechtigt sei, hätte er den Besitz und die Verw. des Anwesens aufgeben können, ohne sich weiter darum zu kümmern. Damit hätte er sich aber der Gefahr großen Verlustes ausgesetzt. Nur durch Nutzung des Grundstücks konnte er den Verlust ausgleichen, der ihm durch notwendige Auslagen und die Einbuße an seinen Gegenansprüchen entstand. Er war auch der Gefahr ausgesetzt, daß ihn T., wenn er wieder in den Besitz des Grundstücks kam, für Verluste aus unterlassener oder mangelhafter Pflege des Grundstücks verantwortlich machte.

Danach ist anzunehmen, daß der BeschwF. über das Anwesen nur für Rechnung des T. verfügt hat. Das ist aber als Geschäftsführung ohne Auftrag (§§ 677 ff. BGB.) zu bezeichnen, auch wenn der BeschwF. in eigenem Namen gehandelt hat. Daß er für T. handelte, brauchte dem Käufer und Mieter M. nicht bekannt zu sein. Der BeschwF. hat die Zwangsvollstr. gegen T. ernsthaft, jedoch erfolglos betrieben. Der BeschwF. hätte vielleicht T. zur Rücknahme des Anwesens und zur Einwilligung in die Grundbuchberichtigung bewegen können, wenn er auf sein vom Gericht anerkanntes Zurückbehaltungsrecht (§ 273 BGB.) verzichtet hätte. Allein das war ihm nicht zuzumuten.

Es kann ihm auch nicht zur Last gelegt werden, daß er seine Verfügungen nicht unter der Bedingung getroffen hat, daß T. das Grundstück nicht zurückerhalte. Auf diese Bedingung wäre kaum ein anderer eingegangen. Auch lag die Einschränkung keineswegs in T.s Vorteil, den der BeschwF. als Geschäftsführer ohne Auftrag wahren mußte.

(RFH., 2. Sen., Urt. v. 4. Nov. 1931, II A 442/31.)

Zu 20. Die Entsch. ist zu begrüßen. Durch die von dem Käufer ausgesprochene Anfechtung wegen arglistiger Täuschung ist Kaufvertr. und Auflassung für nichtig erklärt worden. Das Eigentum am Grundstück ist daher bei dem Veräußerer verblieben, obwohl BeschwF. noch im Grundbuch als Eigentümer eingetragen steht. Damit ist § 23 Abs. 1 a Nr. 1 dem Wortlaut nach erfüllt. Nur wenn sich die Parteien darüber einig sind, das nichtige Rechtsgeschäft wirtschaftlich aufrechtzuerhalten, also den früheren Rechtszustand nicht wiederherzustellen, entfällt auch der Grund zum Steuererlaß (Hagelberg-Krämer § 23 Anm. 3 b und dort zit. Rspr.). Aus dem nicht mitget. Sachverhalt der Entsch. ist nachzutragen, daß der Käufer den Verkäufer ersuchte, Zug um Zug gegen Zahlung des im Urt. des LG. festgestellten Betrages seine Wiedereintragung im Grundbuche zu bewirken, daß Verkäufer dies abgelehnt hat und daß die Zwangsvollstreckung gegen ihn fruchtlos ausgefallen ist. Er hat also alles getan, um das Geschäft in seinen Auswirkungen rückgängig zu machen. Auf der anderen Seite könnte die Verpachtung der Wirtschaft durch den Käufer, der Verkauf seiner Gastwirtschaft und die Weitervermietung von Räumen als Argument dafür gelten, daß der BeschwF. die wirtschaftl. Aufrechterhaltung des nichtigen Kaufvertrages gewollt hat. Entgegen der Auffassung der Vorinst. hat der RFH. dies m. R. abgelehnt. Dem Antragst. ist nicht zuzumuten, nur um die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 a Nr. 1 GrErwStG. auch formell zu erfüllen, die von ihm investierten Beträge preiszugeben und dem Verkäufer das Eigentum ohne Rückgabe des Kaufpreises sowie der Aufwendungen zurückzuübertragen. Damit wird man den Erfordernissen der Praxis nicht gerecht. Daß der Antragst. ernstlich auch die wirtschaftl. Folgen des Geschäftes rückgängig machen wollte, ergeben die von ihm eingeleiteten Vollstreckungsmaßnahmen. Damit hatte der Antragst. alle ihm obliegenden Verpflichtungen erfüllt. Ein Verzicht auf das ihm an dem Grundstück wegen des Betrages zustehenden Zurückbehaltungsrechts ist von ihm nicht zu verlangen. Auch die Einräumung eines persönl. Vorkaufsrechts an den Erwerber der Gastwirtschaft ist keine wirtschaftl. Verfügung über das Grundstück, sondern durch eine etwaige spätere Verfügungsmöglichkeit bedingt. Sämtl. Verfügungen des Antragst. waren nur Notmaßnahmen, um sich und den Veräußerer vor einem allzu großen und nach der Sachlage sicheren Verlust zu schützen. Sie waren nach den Rechtssätzen der Geschäftsführung ohne Auftrag gerechtfertigt und den Interessen des Geschäftsherrn entsprechend.

Die vom RFH. erwogene, m. R. abgelehnte Übertragung des wirtschaftl. Eigentums nach § 6 GrErwStG. scheidet schon deshalb aus, weil dem Antragst. die unbeschränkte wirtschaftl. Verfügungsmacht fehlte, die § 6 GrErwStG. voraussetzt.

Sofern die Parteien später das Geschäft endgültig aufrechterhalten, so daß das jetzt unrichtige Grundbuch durch die Bestätigung des nichtigen Geschäfts richtig wird, ist der Grund zur Erstattung der Steuer nach § 23 Abs. 1 a Nr. 1 weggefallen und erneut die Veranlagung des Antragst. vorzunehmen.

RA. Dr. Ludwig Krämer, Berlin.

6. Umsatzsteuergesetz.

21. § 1 Nr. 1 UmsStG. Die entgeltliche Veräußerung des gewerbl. Unternehmens im ganzen ist als letzter Akt der gewerbl. Tätigkeit des Veräußerers grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. †)

Der BeschwF. hat im Februar 1928 seine Gastwirtschaft in N. mit einer solchen in G. vertauscht und ist mit dem vorerwähnten Tauschwert neben dem sonstigen Umsatz zur UmsSt. herangezogen

Zu 21. Der Entsch. ist beizupflichten.

Schon in den Urt. v. 18. Nov. 1927 (StW. 1927, 1015) und v. 28. Okt. 1929 (RStBl. 1930, 125) hatte sich der 5. Sen. von der bisherigen Rspr. durch sinngemäße Auslegung entfernt. Und zwar bei der erstgenannten Entsch. in einem Falle, wo der Inhaber des Unternehmens — ähnlich wie im vorl. Falle — sein Gewerbe nicht aufgeben, sondern mit dem erhaltenen Entgelt ein anderes Unternehmen errichten, sich also nicht aus dem Erwerbsleben zurückziehen wollte; bei der späteren Entsch. in einem Falle, wo das im ganzen veräußerte Unternehmen einer Kapitalgesellschaft gehörte, bei der man den Unterschied zwischen gewerbl. und nicht gewerbl. Tätigkeit (Eigenleben) überhaupt nicht machen könne, so daß eine Kapitalgesellschaft, solange sie nicht aufgelöst sei, mangels eines anderen Daseinszweckes gewerbl. Unternehmerin sei.

Wenn der Senat, obwohl bei dem zur Entsch. stehenden Fall eine

worden. Das FinGer. hat die Besteuerung bestätigt und dabei betont, daß der BeschwF. sich nicht aus dem Erwerbsleben zurückgezogen, vielmehr lediglich ein gleichliegendes Geschäft übernommen habe.

Auf Grund eines ähnl. Sachverhalts hat der erk. Sen. bereits in seiner Entsch. v. 3. Okt. 1930: RFH. 27, 204, erkannt, daß die Veräußerung eines gewerbl. Unternehmens im ganzen schon dann als gewerblich anzusehen ist, wenn nach dem äußeren Sachverhalte der Unternehmer sich nicht aus dem Erwerbsleben ganz zurückzieht. Dieser Entsch. liegt der vom Sen. auch in anderem Zusammenhang vertretene Gedanke zugrunde, daß es bei einer derartigen Veräußerung nach der Anschauung des Verkehrs nicht auf die damit verfolgte Absicht oder auf die Art der Verwendung des Erlöses, sondern lediglich darauf ankommt, ob die Veräußerung in den Kreis des Eigen- (Privat-) Lebens oder der geschäftl. (Unternehmer-) Tätigkeit des Gewerbetreibenden fällt.

An diesem Gedanken wird auch gegenüber der Erwägung festgehalten, daß der Pflichtige mit der Veräußerung seines Gewerbebetriebes im ganzen jedenfalls diese gewerbl. Tätigkeit, wegen deren er mit den sonst durch sie im Steuerabschnitte erzielten Entgelten zur Besteuerung herangezogen wird, aufgegeben habe und erst wieder mit den Einnahmen aus einem etwaigen neuen Gewerbebetriebe steuerpflichtig sei. Es wird schon im Handelsrecht von der herrschenden Auffassung der Satz des § 343 Abs. 1 HGB., daß alle Geschäfte eines Kaufmanns zum Betriebe seines Handelsgeschäftes gehören, dahin ausgelegt, daß die Veräußerung eines ganzen Handelsgeschäftes auf seiten des Veräußerers regelmäßig als der letzte Akt seiner gewerbl. Tätigkeit anzusehen ist (vgl. JW. 1899, 494[32]; 1903, 63[3]; RG. 59, 213 mit Staub, HGB., 12. und 13. Aufl., Bd. 3 S. 6 ff. Bem. 26 zu § 343 und Bd. 1 S. 38 Bem. 25 zu § 1). Auch Rspr. und Gesetzgebung im Steuerrecht sind dem gefolgt, insofern sie die Veräußerung eines Geschäftes im ganzen als den Zeitpunkt angesehen haben, in dem spätestens eine einkommensteuerpflichtige Realisierung des in dem Geschäfte steckenden Konjunkturgewinnes stattfindet (vgl. RFH. 15, 47 zum EinkStG. 1920 mit § 30 Abs. 1 Nr. 1 EinkStG. 1925).

Auch im Umsatzsteuerrecht, das alle Entgelteinnahmen aus gewerbl. Tätigkeit besteuern will, muß das Ergebnis das gleiche sein. Es ist hier davon auszugehen, daß es sich bei allem, was mit den dem Betriebe gewidmeten Gegenständen durch Verkauf oder sonstige Verwertung an Einnahme erzielt wird, ohne Rücksicht auf deren Verwendung, damit auch ohne Rücksicht auf die Frage, ob ein gewerbl. Hilfsgeschäft vorliegt oder nicht, nur um Vorgänge des gewerbl., nicht des Eigenlebens handeln kann, die steuerpflichtig sind (vgl. das Urt. v. 30. Jan. 1931, A 1030/29: RFH. 28, 100). Dann ist aber nicht einzusehen, warum die Veräußerung des gewerbl. Betriebes im ganzen, also der dem Betriebe gewidmeten Gegenstände in ihrer Gesamtheit, nicht auch als ein Akt der gewerbl. Tätigkeit, und zwar auch hier als der letzte, zu betrachten ist (vgl. auch Popitz, UmsStG., ErgBd. S. 74 Abs. 2 zu § 1 Nr. 1 mit Kloß, UmsStG. 1918 S. 75 Abs. 2 zu § 17). Es widerspricht dem Grundsatze steuerl. Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit, die dabei erzielte Einnahme unversteuert zu lassen. Es ist daher auch die Veräußerung eines gewerbl. Unternehmens im ganzen als letzter Akt der gewerbl. Tätigkeit des Veräußerers grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig.

Soweit entgegenstehende Urt. des RFH. veröffentlicht sind, kann die darin vertretene Rechtsauffassung nicht aufrechterhalten werden; jene Urteile betreffen übrigens das UmsStG. 1918.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 24. April 1931, V A 410/31, RFH. 29, 22.)

*

22. §§ 1 Nr. 1, 2 Nr. 2 und Nr. 7 UmsStG. Gibt eine Kundenkreditgesellschaft, die von Einzelgeschäften gegründet worden ist, um den Einkauf in den der Gesellschaft angeschlossenen Geschäften zu erleichtern, an kreditsuchende Verbraucher Zahlungsanweisungen aus, die diese beim Einkauf in Zahlung geben können, so ist der Teilbetrag, den die Kreditgesellschaft ihren Gesellschaftern bei Einlösung der Zahlungsanweisungen abzieht, umsatzsteuerpflichtig. †)

Im Herbst 1926 hat eine Reihe von geschäftl. Unternehmungen in K. eine GmbH. — die BeschwF. — gegründet, deren Zweck darauf gerichtet ist, „Kredite an die Verbraucher zur Beschaffung von Gegenständen des tägl. Bedarfs bei den der Gesellschaft angeschlossenen Firmen" zu gewähren. Die BeschwF. verfährt in der Weise, daß sie an die Verbraucher (Kreditnehmer) Zahlungsanweisungen ausgibt, die von diesen dann beim Wareneinkauf bei einer der Gesellschaft angeschlossenen Firma in Zahlung gegeben werden. Auf die Zahlungsanweisungen schreibt die BeschwF. der Lieferfirma 95% des Betrages der Anweisungen gut, während sie den Rest von 5% zur Deckung des Risikos, der Unkosten, und zur Bildung von Reserven einbehält.

Streitig ist, ob diese 5% umsatzsteuerpflichtig sind oder nicht. FinA. und FinGer. haben die Frage bejaht. Mit den Rechtsbeschwerden macht die BeschwF. geltend, daß die von ihr einbehaltenen Beträge in Höhe von 5% der Zahlungsanweisungen umsatzsteuerfrei seien, da sie Zuschüsse, die auf Grund des Gesellschaftsvertrages geleistet werden müßten, darstellten, und die Beträge nach § 6a KapVerkStG. kapitalverkehrsteuerpflichtig, demnach auf Grund von § 2 Nr. 7 UmsStG. umsatzsteuerfrei seien.

Die Rechtsbeschwerden sind nicht begründet.

Nach § 6a Halbsatz 2 KapVerkStG. sind steuerpflichtig Zahlungen und Leistungen, zu deren Bewirkung die Gesellschafter auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses verpflichtet sind. Zu den Leistungen auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses gehören aber nicht solche Leistungen eines einzelnen Gesellschafters, zu denen er verpflichtet ist, soweit er sich der Dienste der Gesellschaft bedient, d. h. soweit er Gegenleistungen zu gewähren hat für besondere ihm geleistete Dienste (vgl. RFH. 18, 33). Dieser Fall liegt hier vor. Die BeschwF. verkennt den Begriff der „Beitragsleistung", wenn sie behauptet, daß die Einbehaltung des Betrages von 5% jeder Zahlungsanweisung eine Beitragsleistung auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses darstelle. Fest steht, daß der Abzug von 5% nur fällig wird, wenn der Gesellschafter im einzelnen Falle den Dienst der Gesellschaft im Wege der von dieser an den Verbraucher gewährten Kredite in Anspruch nimmt. Damit liegt eine Sonderleistung der Gesellschaft für den einzelnen Gesellschafter vor. Das Entgelt für diese Sonderleistung ist umsatzsteuerpflichtig.

Im Berufungsverfahren ist von der BeschwF. noch geltend gemacht worden, daß die 5%, die sie bei Auszahlung der von ihren Gesellschaftern vorgelegten Zahlungsanweisungen einbehält, auch als Kreditgewährungen i. S. des § 2 Nr. 2 UmsStG. steuerfrei sein müßten. Das trifft nicht zu. Die Kreditgewährung besteht in der Aushändigung der Zahlungsanweisungen durch die BeschwF. an die Kunden. Die Tätigkeit der BeschwF. gegenüber ihren Gesellschaftern besteht dagegen darin, daß sie ihnen durch die Kreditgewährung Kunden verschafft und durch Zahlung des Kaufpreises deren Verpflichtungen aus dem Kaufvertrage erfüllt. Diese Tätigkeit steht mit der Kreditgewährung als solcher nicht in unmittelbarem Zusammenhang. Sie bedeutet einen selbständigen wirtschaftl. Vorgang, selbständige gewerbl. Leistungen, bei denen die Einbehaltung von 5% des Betrages der Zahlungsanweisungen das umsatzsteuerpflichtige Entgelt darstellt.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 28. Sept. 1931, V A 1162, 1163/30 RFH. 29, 263.)

*

23. § 3 Nr. 2 UmsStG.; § 27 DurchfBest. z. UmsStG. Die Abgabe von Abdampf zu Heizungszwecken durch ein städtisches Elektrizitätswerk ist umsatzsteuerfrei. Auslegung von Befreiungsvorschriften. †)

In dem Urt. v. 7. Dez. 1928, V A 879/28 (RFH. 24, 255) hat der Sen. für umsatzsteuerpflichtig erklärt die Abgabe von Frischdampf zu Heizzwecken durch ein städtisches Elektrizitätswerk, weil mit dem Betriebe von Elektrizitätswerken Leistungen dieser Art nicht regel-

---

Bezugnahme auf seine Entsch. v. 18. Nov. 1927 genügt hätte, darüber hinaus den allgemeinen, umfassenden Grundsatz aufstellt, daß in allen Fällen — also z. B. auch im Falle der völligen Aufgabe der gewerbl. Tätigkeit seitens eines Einzelkaufmannes — die entgeltl. Veräußerung des gewerbl. Unternehmens im ganzen als letzter Akt der gewerbl. Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig sei, so ist dieser Schritt im Interesse der Rechtssicherheit zu begrüßen. Denn es wird hierdurch nicht nur, wie der RFH. zutreffend darlegt, eine Übereinstimmung mit den Vorschriften des Handelsrechts, mit der einkommensteuerrechtl. Handhabung sowie mit dem Standpunkt des Schrifttums herbeigeführt, sondern gleichzeitig die Möglichkeit schwer nachprüfbarer Grenzfälle ausgeschlossen. Man denke nur an den Fall, daß jemand bei der Veräußerung zunächst tatsächlich die Absicht hat, sich aus dem Erwerbsleben zurückzuziehen, sich aber später von diesem Vorsatz wieder abwendet. Es wäre auch sachlich kaum zu rechtfertigen, daß bei gleichem Sachverhalt eine Kapitalgesellschaft umsatzsteuerpflichtig sein soll, ein Einzelkaufmann oder eine OHG. dagegen nicht.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Zu 22. Die Entsch. ist m. E. zutreffend und entspricht der bisherigen Rspr. des RFH. (vgl. die bei Popitz-Kloß-Grabower, UmsStG. § 1 S. 363 angef. Entsch. des RFH.). Die von den Mitgliedern für die jeweiligen Geschäfte einbehaltenen Beträge von je 5% des Kaufpreises sind keine echten Mitgliedsbeiträge. Übrigens ist es jetzt — nachdem die Umsatzsteuer auf 2% erhöht ist — gleichgültig, ob Umsatzsteuer oder Kapitalverkehrsteuer erhoben wird.

RA. Dr. Willy Kaufmann, Leipzig.

Zu 23. Der RFH. hat recht, wenn er im Unterschied von der Vorinstanz die Frage, ob die Abdampfverwertung normalerweise zum Betriebe eines Elektrizitätswerkes gehört, nicht danach entscheidet, ob eine solche Verwertung bei der Mehrzahl der Betriebe jetzt vorkommt, sondern danach, ob sie normalerweise bei rationell geführten Betrieben durchgeführt wird, und wenn er dies bejaht und darum freistellt.

Nicht überflüssig war es, daß der RFH. hier wieder einmal deutlich dem Satz entgegentrat, daß Befreiungsvor-

mäßig verbunden seien (§ 27 DurchfBest. zum UmsStG.). An dieser Auffassung hält der Sen. fest. Der vorliegende Streit unterscheidet sich von jenem Falle dadurch, daß hier das beschwerdeführende städtische Elektrizitätswerk nicht Frischdampf, sondern Abdampf, und zwar teils unverändert in dampfförmigem, teils in flüssigem Zustand als Heiß- oder Warmwasser abgibt. Der gelieferte Dampf ist also jetzt nicht, wie damals, mit Absicht zu dem Heizzwecke besonders erzeugt; es handelt sich vielmehr um Dampf, der bei der Erzeugung der Elektrizität zwangsläufig als Nebenerzeugnis entsteht. Die Steuerpflicht hängt demnach davon ab, ob mit dem Betrieb eines städtischen Elektrizitätswerkes regelmäßig die Lieferung von Abdampf zu Heizzwecken verbunden ist. Das FinGer. hat die Frage verneint, einmal weil Befreiungsvorschriften einschränkend auszulegen seien, und ferner weil die Abgabe des Abdampfes gegenwärtig nicht bei der überwiegenden Mehrzahl der Betriebe vorkomme. Diesen Ausführungen kann sich der Sen. nicht anschließen.

Die häufig gehörte Wendung, Befreiungsvorschriften seien eng auszulegen, entbehrt jeder rechtlichen Grundlage; sie ist mit der zwingenden Auslegungsregel des § 4 RAbgO. unvereinbar. Danach sind auch Befreiungsvorschriften nach ihrem Zwecke und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung sowie mit Rücksicht auf die Entwicklung der Verhältnisse auszulegen.

Für die Auslegung von § 3 Nr. 2 UmsStG., der Gemeinden wegen der Elektrizitätswerke befreit, ergibt sich daraus, daß sich die Befreiung weder erstreckt auf Leistungen, die nicht zu den Aufgaben eines Elektrizitätswerkes gehören, noch auf Umsätze, die regelmäßig bei jedem industriellen Großbetrieb als Hilfsgeschäfte vorkommen (RFH. 10, 245; 24, 354). Zu den Hilfsgeschäften dieser Art gehören die streitigen Umsätze nicht. Es fragt sich also, ob sie zu den besonderen Aufgaben eines städtischen Elektrizitätswerkes gehören. Diese Frage ist zu bejahen. Denn die neuere Entwicklung der Elektrizitätswerke geht systematisch dahin, die bisher verschwendete Energie zu Heizungszwecken nutzbar zu machen; das geschieht in der Weise, daß man den bisher nutzlos verlorengegangenen Abdampf in Form von Dampf, Heißwasser oder Warmwasser den Wärmeabnehmern zuleitet.

Die weitere Voraussetzung, daß die Wärmeabgabe durch Abdampf regelmäßig mit dem Betriebe von Elektrizitätswerken verbunden sei, ist keine Frage der Statistik. Es handelt sich nicht darum, zu zählen oder zu schätzen, wie viele Werke in dieser Hinsicht veraltet und welche Zahl neuzeitlich eingerichtet ist; maßgebend ist vielmehr die Norm für einen rationell geführten Betrieb. Diese Norm verlangt aber, wie sich aus den vorstehenden Darlegungen ergibt, die nutzbringende Verwertung des Abdampfes in den Aufgabenkreis des Werkes einzubeziehen.

Die beschwerdeführende Stadtgemeinde war daher von der Umsatzsteuer für die Abgabe von Abdampf zu Heizzwecken freizustellen.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 19. Dez. 1930, V A 878/30, RFH. 27, 310.)

*

24. § 3 Nr. 2 UmsStG.; § 27 DurchfBest. Der Verkauf von Teer ist auch steuerfrei, wenn er durch ein steuerbegünstigtes Elektrizitätswerk erfolgt, das nach dem neuzeitlichen Schwelverfahren eingerichtet ist und in diesem den Teer als Zwischen- oder Nebenerzeugnis gewinnt.

Die BeschwF. ist als Elektrizitätswerk, das von öffentlichen Körperschaften in Form einer privatwirtschaftlichen Gesellschaft betrieben wird, durch Erlaß des RFM. v. 28. Dez. 1927 den nach § 3 Nr. 2 UmsStG., § 27 DurchfBest. hierzu steuerbefreiten öffentlich-rechtlichen Elektrizitätswerken gleichgestellt worden. Es ist unbedenklich, diesen auf § 108 Abs. 1 RAbgO. beruhenden Erlaß im vorliegenden Falle als eine nicht nur für die Erhebung der Steuer, also im wesentlichen für die Vergangenheit, sondern auch für die Veranlagung und die nach dem Erlaß fällige Umsatzsteuer wirksame Maßnahme anzusehen; das ergibt sich besonders auch daraus, daß sich der Minister den Widerruf, sinngemäß für den Fall des Eintritts der Beteiligung privaten Kapitals, also für die Zukunft, vorbehalten hat (vgl. auch RFH. 18, 120, 131 und die Ausführungen bei Becker, RAbgO., 7. Aufl., S. 349 ff. Bem. 3a, besonders b α).

Dagegen kann die Tragweite des die Gleichstellung der beschwerdeführenden AktG. mit einem öffentlich-rechtlichen Elektrizitätswerk aussprechenden Ministerialerlasses im übrigen dahingestellt bleiben, da die allein streitige Frage, ob neben den unstreitig steuerfreien Elektrizitätslieferungen der BeschwF. noch andere Leistungen, nämlich die käufliche Lieferung des von der BeschwF. als Zwischen- und Nebenerzeugnis neben der elektrischen Kraft gewonnenen Teers, in dem abgekürzten Steuerabschnitt v. 1. Jan. bis 31. Mai 1929 gleichfalls steuerfrei ist, auch unabhängig von dem MinErl. auf Grund des geltenden Rechts i. S. der Rechtsbeschwerde zu beantworten ist. Nach der auch vom RFH. anerkannten Auslegung des § 3 Nr. 2 UmsStG. in § 27 DurchfBest. bezieht sich die Befreiung nur auf diejenigen Leistungen, die einem öffentlich-rechtlichen Elektrizitätswerk eigentümlich sind, in dem Sinne, daß sie der besonderen Aufgabe entsprechen müssen, die ein derartiges Werk im öffentlichen Interesse zu erfüllen hat. Die streitige Frage beschränkt sich daher darauf, ob die Lieferung des Teers nach der maßgebenden Durchführungsvorschrift regelmäßig mit dem Betrieb verbunden ist (vgl. RFH. 24, 354). Sie kann nicht um deswillen verneint werden, weil die Befreiungsvorschrift als Ausnahmebestimmung eng auszulegen sei, denn dieser Grundsatz entbehrt der rechtlichen Stütze und ist mit der zwingenden Auslegungsregel in § 4 RAbgO. unvereinbar. Die Frage kann auch nicht danach beurteilt werden, ob heutzutage Elektrizitätswerke in der Mehrzahl so eingerichtet sind, daß sie mit der elektrischen Kraft gleichzeitig Koks und Teer erzeugen oder nicht, da sie keine Frage der Statistik ist. Auch die Verkehrsauffassung kann nicht an dieser gemessen werden. Entscheidend ist vielmehr, daß nach der bindenden Feststellung des FinGer. die BeschwF. wie auch andere neuzeitliche Elektrizitätswerke durch das Schwelverfahren den zur Erzeugung der elektrischen Kraft benötigten Heizstoff zur Gewinnung wertvoller und volkswirtschaftlich wichtiger Nebenerzeugnisse wie des Teers entgegen einem bisher völlig unwirtschaftlichen Verbrauch ausnutzt, um ihren Abnehmern den elektrischen Strom billiger zu liefern, und daß infolge einer engen technischen und wirtschaftlichen Verflechtung die Erzeugung von Teer in zwangsläufiger Regelmäßigkeit mit der Stromerzeugung verbunden ist. Diese neuzeitliche Entwicklung der Verhältnisse ist aber vom erk. Sen. nach § 4 RAbgO. bei der Auslegung der Befreiungsvorschrift zu berücksichtigen; sie widerspricht weder dem Zweck noch der wirtschaftlichen Bedeutung, mag auch der Gesetzgeber bei Fassung des Gesetzes und der DurchfBest. an Elektrizitätswerke der vorliegenden Art noch nicht gedacht und bei der Freistellung des Verkaufs von Teer und Koks nur Gaswerke im Auge gehabt haben. § 4 RAbgO. gibt die Handhabe, eine etwa vorhandene Lücke auszufüllen. Daran würde auch der Wettbewerb privater Teererzeugungswerke ebensowenig hindern, wie der Wettbewerb der privaten Stromerzeugung die Befreiung der Stromerzeugung durch die öffentliche Hand gehindert hat.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 19. Dez. 1930, V A 224/30 S.)

*

25. §§ 1 Nr. 1, 8 Abs. 1 UmsStG. Abzüge, die eine die Forderungen ihrer Mitglieder einziehende tierärztliche Verrechnungsstelle von den eingehobenen Beträgen macht, bilden insoweit, als sich die Leistungen der Stelle als Sonderleistungen darstellen, grundsätzlich umsatzsteuerpflichtige Entgelte.

Die Anerkennung des beschwerdeführenden tierärztlichen Vereins als ausschließlich gemeinnütziges Unternehmen und Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 UmsStG. ist vom FinGer. mit Recht abgelehnt worden.

Die danach allein noch den Gegenstand des Rechtsbeschwerdeverfahrens bildende Rechtsfrage ist für eine ärztliche Verrechnungsstelle für die Privatpraxis mit ganz ähnlicher Zweckbestimmung wie die BeschwF. vom erk. Sen. dahin entschieden worden, daß das von der Verrechnungsstelle vereinnahmte Entgelt Gegenleistung für eine Sonderleistung — nicht für einen Vereinsbeitrag — ist. Das Rechtsverhältnis zwischen dem auftraggebenden Arzte und dem Verein stimmt mit dem typischen Inkassovertrag im wesentlichen überein: Der Arzt erteilt dem Verein den Auftrag zur Einziehung einer Forderung, der Verein erhält dafür in Form eines Abzugs das Entgelt. Es liegt also eine von Fall zu Fall berechnete Gebühr für eine bestimmte Sonderleistung des Vereins an ein bestimmtes Mitglied vor; von diesem Leistungsaustausch werden die anderen Mitglieder nicht berührt. Ob der Verein dabei aus idealen Gründen tätig wird oder aus wirtschaftlichen, ist nach § 1 Nr. 1 Satz 3 UmsStG. belanglos, da die Steuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen wird, daß die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Ein Unterschied von dem typischen Inkassoauftrag ist allein darin zu finden, daß der Verein seine Leistungen im wesentlichen nur bewirkt an seine eigenen Mitglieder; aber gerade diese Beschränkung ist nach der genannten Vorschrift des Gesetzes umsatzsteuerrechtlich belanglos.

Diese Grundsätze sind entsprechend auch auf „Provisionen“ der beschwerdeführenden Verrechnungsstelle anzuwenden, die in Bruchteilen der ausgeschriebenen und eingezogenen Rechnungsbeträge des einzelnen Tierarztes bestehen, und die Umsatzsteuerpflichtigkeit wird nicht dadurch berührt, daß daneben ein Mitgliedsbeitrag nicht erhoben wird. Auch kommt bei der BeschwF. eine teilweise Steuerbefreiung wegen des satzungsmäßig gleichzeitig verfolgten Unterstützungszwecks um deswillen nicht in Frage, weil ein solcher nach dem Akteninhalt tatsächlich nicht betätigt wird und umsatzsteuerrechtlich der tatsächliche Zustand maßgebend ist.

Dagegen sind die Provisionen, soweit statt 5 jeweils 6% der Rechnungsbeträge einbehalten werden, wegen des Mehrbetrags von 1% nach § 2 Nr. 8 UmsStG. dann steuerfrei, wenn dieser Betrag, wie es nach § 6 der Geschäftsordnung den Anschein hat, als Entgelt für die Übernahme der Unfallgefahr i. S. einer Versicherung nach dem VersStG. v. 8. April 1922 (RGBl. I, 400) und nicht lediglich zur Vorbereitung oder Vermittlung einer solchen Versicherung

---

schriften eng auszulegen seien. Man bekommt diesen Satz nämlich nicht nur alle Tage von den unteren Finanzbehörden zu hören, sondern es sind auch gar nicht alle Senate des RFH. ganz frei von dieser Auffassung (vgl. Nachweise in meinem Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 52, Anm. 5).

Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

(vgl. Popitz, UmsStG., 3. Aufl., Bd. 1 S. 565 Bem. 3) von der BeschwF. einbehalten wird.

Da das FinGer. dies verkannt hat, war das BU. wegen Rechtsirrtums aufzuheben und die Sache zur anderweiten Prüfung hinsichtlich § 2 Nr. 8 UmsStG. und Entsch. an das FinGer. zurückzuverweisen.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 1. Mai 1931, V A 365/31.)

*

26. § 4 UmsStG.; §§ 11 Abs. 1, 37 Abs. 1 DurchfBest. hierzu. Ein Vergütungsanspruch nach § 4 UmsStG. steht dem Unternehmer nicht zu, der im Inland jungen — noch der Nachreife bedürftigen — Käse erworben und diesen erst nach einer im wesentlichen in einer besondern Lagerung bestehenden, die Nachreife bezweckenden Behandlung in ausgereiftem Zustand ins Ausland geliefert hat.

Die BeschwF., die eine Käsegroßhandlung betreibt, bezieht Käse im Inland und liefert ihn ins Ausland. Ein Teil davon befindet sich bereits in reifem Zustand, der eine Ausfuhr ohne weitere Behandlung ermöglicht, ein anderer Teil der Ware aber befindet sich beim Erwerb durch die BeschwF. noch in „grünem" Zustand, der zur Hervorbringung der erforderlichen Reife erst eine der Ausfuhr vorhergehende Behandlung der Ware auf dem Lager der BeschwF. notwendig macht. Die BeschwF. hat für ihre im vierten Vierteljahr 1928 ausgeführten Käsesendungen gem. § 4 UmsStG. Ausfuhrvergütung beansprucht; der Anspruch wurde jedoch vom FinA. abgelehnt; auch Einspruch und Berufung hatten keinen Erfolg. Hiergegen richtet sich die RBeschw.; auch ihr ist der Erfolg zu versagen.

Der Vergütungsanspruch nach diesem § 4 steht nur dem Unternehmer zu, der die von ihm ausgeführten Gegenstände im Inland erworben hat. Es müssen also dieselben Gegenstände beschafft und ausgeführt worden sein. Das trifft nicht zu, wenn die Gegenstände beim Ausfuhrhändler ihre Wesensart verändert haben und dadurch ein anderes Verkehrsgut geworden sind. Dem entspricht es, wenn § 37 Abs. 1 DurchfBest. zum UmsStG. besagen, daß der Unternehmer die Gegenstände ohne Bearbeitung oder Verarbeitung ins Ausland geliefert haben muß. In der angefochtenen Entsch. ist festgestellt, daß die BeschwF. den unreifen Käse vor der Ausfuhr erst auf ihr Lager gebracht hat, um ihn dort bei entsprechender Lagertemperatur zu der Reife (oder Nachreife) zu bringen, die für den Versand ins Ausland erforderlich ist. Es liegt also bei diesen Sendungen nicht etwa bloß eine Zwischenlagerung vor, bei der lediglich ein Kaufangebot des Käseabnehmers abgewartet wird, sondern eine besondere Lagerung, die auf die Erlangung einer Ware von anderer Marktgängigkeit als der erworbenen Ware abzielt und vor deren Beendigung die BeschwF. gar nicht in der Lage wäre, die Ware in reifem Zustand ins Ausland zu liefern. Mag auch das Wenden und Abreiben des Käses auf dem Lager der BeschwF. nicht über die bloße Erhaltung der Ware (§ 11 Abs. 1 DurchfBest. z. UmsStG.) hinausgehen, die bei der BeschwF. vorgenommene besondere Lagerung der bezeichneten Art geht auf jeden Fall über eine bloße Erhaltung der Ware hinaus und ist als eine Bearbeitung der Ware i. S. des § 37 Abs. 1 DurchfBest. anzusehen; sie steht dem Anspruch auf Ausfuhrvergütung (§ 4 UmsStG.) entgegen. Bestimmungen des RFM., die nach dem Schlußsatz im § 37 Abs. 1 DurchfBest. eine solche Behandlung für unschädlich erklärten, sind nicht ergangen.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 27. März 1931, V A 628/30 S.)

*

27. § 7 UmsStG. Die Weiterlieferung des Gegenstandes unter Beigabe von Zugabegegenständen durch den Zwischenhändler braucht nicht Lieferung eines anderen Gegenstandes oder eines Gegenstandes anderer Art zu sein.

Die BeschwF. hat Steuerfreiheit nach § 7 UmsStG. begehrt, weil die gesamte Lieferung von Margarine unmittelbar vom Fabrikanten an ihre Kundschaft gegeben worden sei. Das FinGer. läßt die Frage der Besitzübertragung dahingestellt, lehnt aber Steuerbefreiung ab, weil die BeschwF., die die Margarine von der Firma W. in E. beziehe, an ihre Kunden die Margarine mit Zugabeartikeln (Porzellangeschirrgegenständen) von nicht ganz geringfügigem Werte, durch deren Zugabe die Absatzfähigkeit der Ware beeinflußt und gesteigert werde, veräußere und somit die Nämlichkeit der Ware bei beiden Umsätzen zu verneinen sei.

Der RBeschw. ist Erfolg nicht zu versagen. Das Gesetz erfordert in § 7, daß die mehreren Umsatzgeschäfte über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abgeschlossen werden, und befreit gegebenenfalls die Lieferung des Zwischenhändlers. Das Unterscheidungsmerkmal ist also im Gegenstand der Lieferung zu suchen. Hierfür ist nach ständiger Rspr. der Handelsbrauch und, wo ein solcher nicht feststeht, die Marktgängigkeit der Ware entscheidend. Das FinGer. geht im vorliegenden Falle selbst davon aus, daß die BeschwF. von der Firma W. Margarine bezieht und dieselbe unveränderte Ware mit derselben handelsüblichen Bezeichnung (§ 42 Satz 1 DurchfBest.) weiterliefert. Hieran kann der Umstand, daß den Kunden bei Bezug einer gewissen Menge für den gleichen Preis eine — unentgeltliche — Zugabe gegeben wird, nichts ändern. Selbst wenn die BeschwF. bei Bezug kleinerer Mengen die Zugabe nicht gibt oder auch Margarine daneben ohne Zugabe zu einem um ein Geringes niedrigeren Preis verkaufen sollte, bleibt der Gegenstand der Lieferung auch mit der Zugabe derselbe. Sie hat nur Einfluß auf den Gegenwert, den der Käufer zu leisten hat, und hat für ihn keine andere Wirkung als ein Rabatt oder Preisnachlaß. Das Handelsgut bleibt nach Art und Menge dasgleiche, mag auch der Handelswert ein anderer sein als ohne die Zugabe. Darum ist auch deren Einfluß auf die Absatzfähigkeit ohne Bedeutung, weil er nicht in Art und Menge des Lieferungsgegenstandes begründet ist. Es kommt dazu, daß die Zugaben anscheinend auf Gutscheine, getrennt von der Besitzübertragung an der Margarine, gegeben werden.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 24. Juli 1931, V A 851/30.)

*

28. § 8 Abs. 6 UmsStG. 1922; § 8 Abs. 5 UmsStG. 1926. Beförderungskosten sind auch dann vom Leistungsverpflichteten in Rechnung gestellt, wenn sie von ihm bei der einzelnen Lieferung frei Bestimmungsort in einem Gesamtpreis der Ware zwar besonders, aber mit einem dem Empfänger erkennbaren abgerundeten Annäherungsbetrag berechnet werden. †)

Es handelt sich um die Steuerpflichtigkeit von Frachtkosten, die von der BeschwF. in den Kalenderjahren 1924, 1925 und 1926 vom Preise der von ihr gelieferten Waren nach § 8 Abs. 6 UmsStG. 1922, Abs. 5 UmsStG. 1926 abgesetzt worden waren. Die Frachtkosten sind von den Vorinstanzen für steuerpflichtig erklärt worden. Der RBeschw. ist Erfolg nicht zu versagen.

Die beschwerdeführende Papierfabrik liefert ihren Abnehmern „franko". Das geschieht so, daß sie ihnen bei der Lieferung frei Bestimmungsort einen Gesamtpreis, in dem ein Betrag für Beförderungskosten mitveranschlagt ist, in Rechnung stellt. Dieser Betrag ist aber nicht bei allen „Frankolieferungen" derselben Ware der gleiche, sondern wird von der BeschwF. für jede einzelne Sendung an der Hand der Eisenbahntarife nach den Fracht- und sonstigen Beförderungskosten, die nach der Entfernung des Bestimmungsorts und anderen Transportbedingungen verschieden sind, errechnet und danach dem Papierpreis hinzugeschlagen. Der Abnehmer kann, da der Papierpreis jedenfalls aus dem Musterbuch der BeschwF. erkennbar ist, den Betrag errechnen. Beide Teile haben danach mit einer gewissen Höhe der Beförderungskosten als Teil des Gesamtpreises der einzelnen Sendung gerechnet. Es erfolgt nicht eine Umlage von Versendungskosten für alle Lieferungen gleicher Art nach einem Schlüssel oder durchschnittlichen Pauschalbetrag wie in den Fällen RFH. 10, 90 oder des Urt. v. 17. Juni 1927, V A 197/27: RStBl. 193, sondern eine verschiedene Inrechnungstellung von Versendungskosten für die einzelne Lieferung wie in dem Falle der Postnachnahmesendung (RFH. 18, 336), nur mit dem Unterschied, daß die Inrechnungstellung nach einem ungefähren, nicht einem feststehenden wirklichen Betrag geschieht. Dieser Unterschied kann keine verschiedene steuerliche Beurteilung begründen, da der BeschwF. (der Papierfabrik) die Berechnung der Beförderungskosten im voraus genau nach der wirklichen Höhe zufolge besonderer Verhältnisse bei der Versendestation und aus anderen tatsächlichen Gründen unmöglich ist und es sich bei dem deshalb von ihr geübten Verfahren nur um eine Abrundung der fraglichen Kosten auf einen Annäherungsbetrag handelt (§ 4 RAbgO.). Diese Abrundung wirkt sich vielfach sogar zuungunsten der BeschwF. aus; wo sie aber zu einem sogenannten „Schnitt" für sie führt, läßt sie einen solchen nur in Pfennigbeträgen und ungewollt entstehen. Daher ist es auch bedeutungslos, daß der wirkliche

---

Zu 28. Aus der Natur der Umsatzsteuer folgt, daß sie den Gesamtbetrag des vereinnahmten Entgelts trifft, so daß grundsätzlich weder für allgemeine Unkosten des StPfl. — wie z. B. beim Anwalt die Porto- und Telephongebühren (RFH. 3, 351) — noch für die besonderen Aufwendungen, welche die einzelne umsatzsteuerpflichtige Lieferung oder Leistung veranlaßt hat, ein Abzug stattfinden darf. Dieser Grundsatz wird durch § 8 Abs. 5 UmsStG. hinsichtlich der Beförderungs- und Versicherungskosten durchbrochen (wegen der Gründe für diese Befreiungsvorschr. vgl. RFH. 10, 74; 15, 320; 19, 186). Abzugsfähigkeit nach § 8 Abs. 5 besteht jedoch nur insoweit als a) die Beförderungs- und Versicherungskosten erkennbar in Rechnung gestellt sind und b) der berechnete Betrag auch tatsächlich für die einzelne Lieferung oder Leistung aufgewendet wird.

Dagegen greift § 8 Abs. 5 nicht Platz, wenn der Gesamtbetrag der Beförderungskosten für eine größere Zahl von Lieferungen und Leistungen nach irgendeinem Schlüssel auf die einzelnen Leistungen verteilt wird, ohne Rücksicht auf die Höhe der tatsächlich für die einzelne Lieferung oder Leistung aufgewendeten Kosten. In diesem Falle bildet der in Rechnung gestellte Betrag einen reinen Generalunkostenzuschlag, der nicht anders zu behandeln ist wie die sonstigen Unkosten und nicht vom steuerpflichtigen Entgelt abgesetzt werden kann (RFH. 10, 90).

So liegt es aber im vorl. Fall nicht. Hier hat der StPfl.

Betrag der Beförderung erst nach Einlösung des Frachtguts am Bestimmungsort durch den Abnehmer feststeht und von diesem der BeschwF. zur Gutschrift oder Erstattung mitgeteilt wird.

Auch die Voraussetzung der Verauslagung der Beförderungskosten durch die BeschwF. ist aus den Gründen des Gutachtens (RFH. 19, 184) als erfüllt anzusehen. Wie in den dort behandelten Fällen stehen weder der Umstand, daß der Lieferer die Beförderungskosten nach der getroffenen Vereinbarung, nach der er seine Preisstellung einrichtet, zu tragen hat, noch der Umstand, daß der Lieferungsempfänger die Fracht an die Eisenbahn zahlt, entgegen. Es ist auch nicht einzusehen, warum bei den Lieferungen frei Bestimmungsort, die von der BeschwF. als „Frankolieferungen" bezeichnet werden, von einer Verauslagung durch die BeschwF. nicht ebenso die Rede sein könne wie bei der Postnachnahmesendung. Die BeschwF. war daher von der UmsSt. für die Beförderungskosten freizustellen.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 7. April 1930, V A 559/29.)

*

29. §13 UmsStG.; §49 DurchfBest. Der Aufzeichnungspflicht kann genügt sein, wenn der steuerpflichtige Eigenhändler, weil er sich für einen Agenten hält, erkennbar jeweils nur Provisionen, diese aber fortlaufend und richtig aufzeichnet.

Der BeschwF. hat Gemischtwarenhandel und verkauft in seinem offenen Geschäft außer anderen Gegenständen auch Milch und Molkereierzeugnisse aus der Molkereigenossenschaft T. Das FinGer. hat die Frage, ob der BeschwF. auch beim Verkauf dieser Waren im eigenen Namen gehandelt habe, nach den Grundsätzen im Urt. des erk. Sen. (RFH. 19, 82) bejahend beantwortet. Danach sind allein die Regeln des Umsatzsteuerrechts maßgebend, und es entscheidet nicht das vertragsmäßige Innenverhältnis des Händlers zu seinem Lieferer, sondern sein Auftreten nach außen, wobei keine Rolle spielt, wenn an einem unter seiner Firma geführten Ladengeschäft in irgendeiner Form auch die Lieferfirma als Verkaufsstelle der Kundschaft zur Kenntnis gebracht wird.

Ob hiernach die tatsächlichen Voraussetzungen für die Annahme eines Handels mit Molkereierzeugnissen im eigenen Namen beim BeschwF. vorliegen, geht weder aus der Begründung des BU. noch aus dem Akteninhalt einwandfrei hervor. Es kann dahingestellt bleiben, ob ein wesentlicher Verstoß wider den klaren Akteninhalt vorliegt, wenn im Urteil festgestellt worden ist, daß die Verkaufsstelle der Molkereigenossenschaft durch eine Tafel im Schaufenster kenntlich gemacht sei, während dies durch Aufschrift am Schaufenster selbst geschehen ist. Der BeschwF. behauptet aber, und auch nicht als neue Tatsache, daß der Verkauf der Molkereiprodukte in einem gesonderten Laden stattgefunden habe. Es wäre zu prüfen gewesen, ob dies zutrifft und gegebenenfalls, ob auch dann die Grundsätze der angezogenen Entsch. noch anwendbar sind, sei es, daß der besondere Laden nur durch eine Tür, sei es, daß er sonst von den übrigen Geschäftsräumen des BeschwF. getrennt war.

Bei Prüfung der weiteren Frage, ob eine Buchführung beweiskräftig ist oder ob Schätzung nach §§ 210 Abs. 1, 2, 208 Abs. 1 RAbgO. geboten war, kommt es für die UmsSt. darauf an, ob objektiv fortlaufende, vollständige und richtige Entgeltaufzeichnungen vorlagen (§ 13 UmsStG., § 49 DurchfBest.). Letzteres ist noch nicht deshalb zu verneinen, weil der Steuerpflichtige, der sich vielleicht für einen Agenten hielt, nur die Provision eines Agenten, diese aber richtig, nicht nur schätzungsweise, aufzeichnete. Wesentlich ist dabei nur, daß hieraus die Gesamtsumme der steuerpflichtigen Entgelte ohne weiteres zu ermitteln ist.

Das FinGer. hat aber hauptsächlich wegen derartiger Provisionsaufzeichnungen die Buchführung des BeschwF. im vollen Umfang verworfen und gebilligt, daß der ganze Umsatz nach dem Warenverbrauch mit einem Aufschlag geschätzt wurde. Es hat nur in nicht zu beanstandender Weise einen großen Teil der Milchverkäufe nach § 7 UmsStG. steuerfrei gelassen. Dabei ist das Gericht auch nur von der Buchprüfung des FinA. v. 19. März 1928 ausgegangen und hat nur sie einer Beweiswürdigung unterworfen. Eine in einem Strafverfahren erfolgte Buchprüfung durch Steueraufsichtsbeamte des LFinA. v. 9. Juni 1928 ist ihm entweder nicht bekannt gewesen oder von ihm nicht beachtet worden. Das wird vom BeschwF. gerügt. Nach § 210 Abs. 1 RAbgO. sind aber bei der Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für sie von Bedeutung sind, und die zweite Buchprüfung hat den Verdacht, daß die Buchführung frisiert und nicht alle Einnahmen in die Kasse geflossen seien, nicht bestätigt. Es wäre sonach, auch wenn Schätzung geboten war, möglicherweise Anlaß gewesen, die Buchführung wenigstens für die nicht in Milch und Molkereierzeugnissen bestehenden Waren mehr oder weniger zum Anhalt zu nehmen. Die Verfahrensrüge erscheint deshalb beachtlich.

(RFH., 5. Sen., Urt. v. 1. Mai 1931, V A 708/30. RFH. 29, 18.)

---

nicht einen Gesamtbetrag von Beförderungskosten auf verschiedene Abnehmer umgelegt, sondern bei jeder Lieferung die tatsächlich erwachsenden Fracht- und sonstigen Beförderungskosten so genau als möglich im voraus errechnet und dem eigentl. Kaufpreis hinzugeschlagen. Zwar kann dabei, da nur eine annähernde Berechnung möglich ist, der Fall eintreten, daß der in Rechnung gestellte Betrag die tatsächlichen Beförderungskosten etwas übersteigt. Das erklärt aber der RFH. zutreffend für unerheblich, weil dieser Vorteil für den StPfl. nur ganz geringfügig und ungewollt ist.

Auch die Voraussetzung des § 8 Abs. 5, daß die Beförderungskosten erkennbar in Rechnung gestellt werden, hält der RFH. mit Recht für gegeben, obwohl in der Faktura nur ein Gesamtpreis ausgeworfen ist. Die Beförderungskosten können trotzdem als in Rechnung gestellt gelten, weil der Abnehmer aus dem Musterbuch ersehen kann, wieviel von dem Gesamtpreis auf den eigentl. Warenpreis entfällt, so daß der übersteigende Teil des Gesamtpreises erkennbar den Ersatz für die Beförderungskosten darstellt. RA. Dr. Meinhold Nußbaum, Nürnberg.

7. Erbschaftsteuergesetz.

30. §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 u. 7, 9 Abs. 2 ErbschStG. 1925.

a) Zuwendungen, welche der Stifter einer rechtsfähigen Stiftung nachträglich über das Stiftungskapital hinaus macht (sog. Zustiftungen), gelten nicht als auf Grund eines Stiftungsgeschäfts gemacht, sondern sind gewöhnliche Schenkungen i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2.

b) Die Verpflichtung einer Stiftung, eine ihr gemachte Zuwendung satzungsgemäß zu verwenden, begründet keine auf der Zuwendung ruhende Last der Auflage und mindert die Bereicherung nicht.

Ein Stifter hat der Stiftung ein Grundstück im Einheitswert von 72 500 *RM*, das mit einer von der Erwerberin übernommenen bis 1940 zinslosen Hypothek von 70 000 *RM* belastet war, übertragen. Das FinA. erblickte in dieser Grundstücksübertragung eine steuerpflichtige Zuwendung des Stifters an die Stiftung und hat die Stiftung zur SchenkSt. herangezogen. Einspruch und Rechtsbeschwerde hatten keinen Erfolg.

Streitig ist, ob die Zuwendung als gewöhnliche Schenkung an die BeschwF. oder nach § 3 Abs. 1 Nr. 7, § 9 Abs. 2 ErbschStG. 1925 zu behandeln oder steuerfrei ist.

Nach § 3 Nr. 7 gilt als Schenkung der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden. In diesem Falle ist der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Schenker — hier dem Stifter — zugrunde zu legen, sofern die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie gemacht ist. Die BeschwF. ist der Auffassung, daß diese Vorschrift hier grundsätzlich Anwendung zu finden habe, weil es sich um eine sog. formlose, aber rechtlich zulässige Zustiftung handle und der Übergang des Grundstücks auf Grund Stiftungsgeschäfts erfolgt sei. Nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen ist zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung die auf Begründung einer Stiftung gerichtete schriftliche Willenserklärung des Stifters (das sog. Stiftungsgeschäft) und die behördliche Genehmigung erforderlich (§§ 80, 81 BGB., Art. I AGBGB.). Ist die Stiftung genehmigt, so ist der Stifter verpflichtet, das in dem Stiftungsgeschäfte zugesicherte Vermögen der Stiftung zu übertragen. Umgekehrt hat die Stiftung vom Augenblicke der Genehmigung der Stiftung ab einen Rechtsanspruch auf Übertragung des zugesicherten Vermögens. Nach der Stiftungssatzung besteht das Vermögen der BeschwF. aus einem Grundkapital von 3000 *RM*. Weitere Zuwendungen hat sich der Stifter vorbehalten. Diese Bestimmung kann nur dahin verstanden werden, daß der Stifter im Stiftungsgeschäft i. S. des § 82 BGB. nur ein Stiftungsvermögen von 3000 *RM* zugesichert hat, aber eine Verpflichtung zu weiteren Zuwendungen nicht übernehmen wollte, sondern solche höchstens in Aussicht stellte. Die BeschwF. hatte daher nur einen rechtlich verfolgbaren Anspruch auf Zahlung des Grundkapitals von 3000 *RM* gegenüber dem Stifter. Nur was in Erfüllung dieser Verpflichtung vom Stifter geleistet wurde, kann man als auf Grund des Stiftungsgeschäfts zugesichert und als erworben ansehen. Durch die Übertragung des ihr satzungsgemäß zugesicherten Vermögens von 3000 *RM* hatte die BeschwF. bereits eigentliches Leben erhalten, um ihren Stiftungszweck zu erfüllen. Das Stiftungsgeschäft war also insoweit in diesem Augenblicke erledigt. Was darüber hinaus der Stifter später aus freier Willensentschließung der BeschwF. zuwandte, stand mit dem Stiftungsgeschäft selbst nicht mehr in unmittelbarem rechtlichem Zusammenhange. Für den Stifter stand nichts im Wege, jederzeit auch ohne eine entsprechende Satzungsbestimmung durch freiwillige Zuwendungen das Stiftungsvermögen zu vergrößern. Der BeschwF. kann zugegeben werden, daß solche sog. Zustiftungen nicht den formalen Voraussetzungen der §§ 80, 81 BGB. zu entsprechen brauchen, da nur eine wesentliche Satzungsänderung die Errichtung einer neuen Stiftung bedeutet haben würde (RFH. v. 15. Nov. 1922, VI A 135/21: StW. 1923 Nr. 305). Was die BeschwF. auf Grund einer solchen sog. Zustiftung erwarb, war nicht mehr Bestandteil der Stiftungserrichtung und Erfüllung des Stiftungsgeschäfts. Der Senat tritt daher der Auffassung von Finger (ErbschStG. 1925, 3. Aufl., Anm. 1 zu § 3 Nr. 7 S. 104) bei, wonach solche Zuwendungen wie gewöhnliche Schenkungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 steuerpflichtig sind. Der von der BeschwF. gemachte Einwand, Finger bezeichne fälschlich die sog. Zuschenkung als Zustiftung, ist unzutreffend. Der Begriff Zustiftung und Zu-

schenkung ist kein allgemein anerkannter, feststehender Rechtsbegriff, der das Wesen einer Zuwendung kennzeichnet. Jede nachträgliche unentgeltliche Zuwendung an eine Stiftung außerhalb des Stiftungsgeschäfts ist von der Stiftung stiftungsgemäß, d. h. also für die in der Satzung bestimmten Zwecke zu verwenden, soweit der Zuwendung keine besondere Auflage beigefügt ist. Die Bezeichnung einer solchen Zuwendung als Zuschenkung oder Zustiftung ist an sich unerheblich. Steuerrechtlich und bürgerlich-rechtlich handelt es sich in solchem Falle um eine gewöhnliche Schenkung. Man kann auch nicht sagen, es fehle in solchem Falle begriffsmäßig an der Voraussetzung der Bereicherung des Beschenkten, weil die Beschenkte (die Stiftung) das zugewandte Vermögen stiftungsgemäß zu verwenden habe. Die Pflicht der Stiftung zur satzungsgemäßen Verwendung des Vermögens ist weder eine auf der Zuwendung liegende Last noch eine Auflage i. S. des § 525 BGB. Die Bereicherung wird also hierdurch nicht gemindert. Die Pflicht zur satzungsmäßigen Verwendung hängt vielmehr mit dem Wesen der Stiftung als juristische Person zusammen (RG. 71, 140[1]). Als solche soll die Stiftung ihre Rechts- und Handlungsfähigkeit nicht uneingeschränkt, sondern nur bestimmungsgemäß zur Geltung bringen. Die satzungsmäßige Verfügungsbeschränkung trifft also lediglich die Stiftung in ihrer Eigenschaft als Rechtssubjekt und nicht die Sache. Als solche mindert sie aber den Wert der Bereicherung nicht (§ 138 Abs. 2 RAbgO.).

(RFH., 1. Sen., Urt. v. 12. Mai 1931, I A 164/30.)

*

⨯ 31. § 2 Abs. 3 ErbschStG.; § 145 Abs. 3 RAbgO. Durch § 2 Abs. 3 ErbschStG. 1922 wird die Anwendbarkeit der Vorschrift des § 145 Abs. 3 RAbgO. nicht eingeschränkt.

Der BeschwF. ist auf Grund eines Gutsüberlassungsvertrags vom Jahre 1924 nach einem Anfall von 8070 *RM* zu einer Schenkungsteuer von 177,50 *RM* veranlagt worden. Bei dieser Veranlagung war für einen der Mutter des BeschwF. als Gutsüberlasserin eingeräumten Altenteil ein Betrag von 4250 *RM* in Abzug gebracht worden. Nach dem im Jahre 1928 erfolgten Tode der Mutter nahm das FinA. gemäß § 145 Abs. 3 RAbgO. eine Neuberechnung der Steuer vor, indem es das Altenteil der Mutter endgültig auf 2000 *RM* festsetzte und demgemäß die Steuer auf 247,65 *RM* erhöhte. Einspruch, Berufung und Rechtsbeschwerde waren erfolglos.

In § 2 ErbschStG. 1922 sind die Fälle näher bezeichnet, in denen ein Erwerb von Todes wegen anzunehmen ist. § 2 Abs. 3 ErbschStG. 1922 bedeutet in diesem Zusammenhange lediglich eine Klarstellung, daß das Erlöschen von Leibrenten und anderen von dem Leben einer Person abhängigen Lasten nicht als Erwerb von Todes wegen anzusehen ist. Vor allem berührt aber die Bestimmung nicht die Anwendung der Bewertungsvorschrift des § 145 Abs. 3 RAbgO., der eine Berichtigung der Veranlagung sowohl zugunsten als auch zuungunsten der Steuerpflichtigen vorsieht, falls eine der nach Abs. 2 bewerteten Nutzungen oder Leistungen eine bestimmte Zeitdauer nicht überschritten hat. Bei dieser Berichtigung handelt es sich nicht um einen neuen Steuerfall, der durch den Tod der Berechtigten eingetreten wäre, sondern um eine nochmalige Nachprüfung eines bereits durch ein Steuerveranlagungsverfahren abgeschlossenen Steuerfalls in gesetzlich vorgeschriebenem Umfang. Das FinA. hat daher ohne Rechtsirrtum nach dem Tode der Mutter des BeschwF. eine Berichtigung der auf dem steuerpflichtigen Anfall ruhenden Altenteilslast vorgenommen.

(RFH., 1. Sen., Urt. v. 19. Aug. 1930, I A 90/30.)

---

8. Tabaksteuergesetz.

⨯ 32. §§ 5, 6, 45 Abs. 2 TabStG.; § 12 TabStAusfBest. Die in § 12 Abs. 1 TabStAusfBest. angegebenen Höchstgewichtsgrenzen beziehen sich auf den der Versteuerung zugrunde gelegten Kleinverkaufspreis, sie gelten auch dann, wenn der Hersteller, der gleichzeitig Kleinhändler ist, die Zigaretten in den höheren Steuerklassen versteuert, aber zu niedrigeren Preisen an die Verbraucher abgibt.

Der BeschwF. ist Inhaber eines Zigarettenherstellungsbetriebs, mit dem ein Ladengeschäft verbunden ist, in dem der BeschwF. die von ihm hergestellten Zigaretten verkauft. Er hat die Zigaretten „X.", „Y." und „Z." nach einem Kleinverkaufspreis von 7 Rpf., 6 Rpf. und 4 Rpf. für das Stück versteuert, aber zu 5, 4 und 3 Rpf. verkauft. Bei Zugrundelegung der tatsächlichen Verkaufspreise haben die Durchschnittsgewichte der Zigaretten die in § 12 TabStAusfBest. (i. d. Fass. der VO. v. 18. Mai 1926 [RMBl. 535 = RZollBl. 101]) vorgeschriebenen Höchstgrenzen nach Annahme der Vorinstanzen nicht eingehalten, dagegen sind die Höchstgrenzen eingehalten, wenn man die Steuerklassen zugrunde legt, in denen die Zigaretten tatsächlich versteuert sind. Die Vorinstanzen nehmen an, der BeschwF. hätte den Kleinverkaufspreis für die Besteuerung nach den tatsächlichen Verkaufspreisen, also niedriger bestimmen müssen, die tatsächlichen Verkaufspreise seien daher der Anwendung des § 12 TabStAusfBest. zugrunde zu legen, die Zigaretten seien übergewichtig und doppelt zu versteuern.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Wie aus der Begründung des Entwurfs eines TabStG. von 1919 (Drucks. der NatVers. Nr. 379/1919 S. 34) sich ergibt, hatte die Versteuerung nach der Stückzahl der Zigaretten — nach dem ZttStG. — dazu geführt, daß einzelne Hersteller zur Ersparung an Steuer Zigaretten mit einem hohen Tabakgewicht oder einem besonders langen Tabakstrang in den Verkehr gebracht hatten. Um eine Schädigung des Steueraufkommens zu verhüten, waren daher vom Bundesrat in § 5 ZttStGAusfBest. für den steuerlichen Begriff der Einzelzigarette Höchstgrenzen für das Tabakgewicht und die Länge des Tabakstranges festgesetzt worden. Die Befugnis, derartige Anordnungen zu treffen, ist in § 5 Abs. 3 TabStG. 1919 gesetzlich festgelegt und dem RFM. übertragen worden. Von dieser Ermächtigung hat der RFM. in dem § 12 TabStAusfBest. (in der hier in Betracht kommenden Fassung der VO. v. 18. Mai 1926 [RMBl. 535 = RZollBl. 101]) Gebrauch gemacht und in Abs. 1 bestimmt:

1. Für das Gewicht von Tabakerzeugnissen werden folgende Höchstgrenzen für ein Stück festgesetzt: bei Zigaretten der Steuerklassen B 1—6 (bis zu 3 Rpf. das Stück) 1 g; bei Zigaretten der Steuerklassen B 7 und 8 (zu 4 und 5 Rpf. das Stück) 1,25 g; bei Zigaretten der Steuerklassen B 9—14 (zu 6 Rpf. oder mehr das Stück) 1,5 g. Ferner ist in Abs. 3 verordnet: „Jeder Teil, der eine dieser Grenzen überschreitet, gilt für die Steuerberechnung als besonderes Einzelerzeugnis, und zwar von dem für das ganze Erzeugnis maßgebenden Kleinverkaufspreise."

Die Zulassung höherer Gewichtsgrenzen in Abs. 1 bei den höheren Steuerklassen beruht auf dem Gedanken, daß eine Schädigung des Steueraufkommens infolge der höheren Steuer des § 5 des Ges. nicht angenommen werden soll. Bei der höheren Versteuerung ist danach der Hersteller berechtigt, die Zigarette innerhalb der in Abs. 1 gesetzten Grenzen schwerer herzustellen. Bemessungsgrundlage für die Höhe der Steuer (§ 5 des Ges.) ist der Kleinverkaufspreis. Die Bestimmung des Kleinverkaufspreises steht grundsätzlich dem Hersteller zu.

Die Rspr. des RFH. hat zwar die Steuerbehörden für berechtigt erklärt, einer sich nicht im Rahmen des Gesetzes und der diesem vom RFH. gegebenen Auslegung bewegenden Bestimmung des Kleinverkaufspreises durch den Hersteller entgegenzutreten und die richtige Versteuerung herbeizuführen (vgl. die Zusammenstellung der Rspr. des RFH. bei Arlt, TabStG., 2. Aufl., S. 80 ff.); aber bei dieser Rspr. standen die Fälle zur Beurteilung, ob nach dem ihnen zugrunde liegenden Sachverhalt eine zu niedrige Bestimmung des Kleinverkaufspreises seitens des Steuerpflichtigen erfolgt und daher die Steuer des § 5 des Ges. nicht richtig zum Schaden des Reichs erhoben ist. Zu der Frage, ob ein Einschreiten der Steuerbehörden gegen die Bestimmung des Kleinverkaufspreises durch den Hersteller auch dann zulässig ist, wenn dieser nach Ansicht der Steuerbehörden den Kleinverkaufspreis zu hoch bestimmt, hat der RFH. noch keine Stellung genommen. Der erk. Sen. verneint diese Frage. Der § 45 Abs. 2 Satz 1 TabStG. in seiner ursprünglichen Fassung bestimmte: „Im Kleinhandel dürfen Tabakerzeugnisse nur zu den der Versteuerung zugrunde gelegten und auf dem Steuerzeichen angegebenen Kleinverkaufspreisen abgegeben werden, soweit nicht Ausnahmen vom RFM. zugelassen sind." Diese Bestimmung wollte das Unterbieten und das sog. Schleudern zugunsten der redlichen Kleinhändler verhindern (vgl. Begründung S. 40 zu § 45). Unter Geltung der angegebenen Fassung des § 45 Abs. 2 Satz 1 hätte es zweifelhaft sein können, ob bei ihrer Berücksichtigung und Durchführung die Steuerbehörden einen Anlaß finden können, auch schon bei der Bestimmung des Kleinverkaufspreises durch den Hersteller darauf zu achten, daß der wirklich vom Kleinhändler vom Verbraucher geforderte Preis nicht niedriger ist als der der Versteuerung durch den Hersteller zugrunde gelegte Preis. Der § 45 Abs. 2 Satz 1 hat aber zunächst durch die auf Grund des ErmächtG. v. 13. Okt. 1923 (RGBl. I, 943) ergangenen VO. zur Änderung des TabStG. v. 30. Okt 1923 (RGBl. I, 1045) und dann durch das Gesetz über die Erhöhung der Bier- und Tabaksteuer v. 10. Aug. 1925 (RGBl. I, 244) eine andere Fassung erhalten. Danach dürfen tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse nicht teurer als zu dem auf dem Steuerzeichen aufgedruckten Kleinverkaufspreis verkauft werden. Diese Fassung gilt auch jetzt noch. Zwar enthält der Art. III des Entwurfs eines Gesetzes zur Abänderung des TabStG. (RTDrucks. 4109 III. Wahlper. 1924/1928) eine Vorlage des Reichsrats, wonach die billigere Abgabe verboten werden sollte (Schutz des Kleinverkaufspreises als Maßnahme gegen Schleuderei). Der Art. III ist aber in das Gesetz v. 31. März 1928 (RGBl. I, 135) nicht aufgenommen worden (vgl. Arlt, TabStG., 1. Aufl., 2. Nachtrag S. 44 ff., 2. Aufl., S. 193). Bei dieser Rechtslage kann der Kleinhändler Zigaretten billiger verkaufen als zu dem auf dem Steuerzeichen angegebenen Kleinverkaufspreise. Dies gilt auch dann, wenn der Hersteller und der Kleinhändler dieselbe Person sind. Daraus ergibt sich aber weiter, daß der Hersteller dadurch, daß er die Zigaretten billiger verkauft, für die Versteuerung nicht

---

[1]) JW. 1909, 329.

an der Bestimmung eines höheren Kleinverkaufspreises gehindert ist. Ist aber dies der Fall, so fehlt es an einem Grunde dafür, daß die Steuerbehörde in das Recht des Herstellers eingreift, den der Versteuerung zugrunde zu legenden Kleinverkaufspreis zu bestimmen in dem Falle, daß ihrer Ansicht nach der Kleinverkaufspreis zu hoch bestimmt ist. Aus der billigeren Abgabe an den Verbraucher kann ein solcher Grund keinesfalls entnommen werden, da die dem Gesetz gleichstehende VO. eine Schädigung des Steueraufkommens bei Versteuerung in den höheren Steuerklassen dann nicht annimmt, wenn das höhere Gewicht sich in den Grenzen der für die höheren Steuerklassen in der VO. festgesetzten Höchstgrenzen hält.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 22. Juli 1931, IV A 164/31, S.)

*

⨯ **33.** §§ 5, 9 Abs. 1, 10, 29, 34, 42 Abs. 2 TabStG. a. F. Feingeschnittener Rauchtabak ist vom Hersteller als Tabakerzeugnis nach den §§ 5, 6, 9 Abs. 1, 10 TabStG. a. F. auch dann zu versteuern, wenn er zum Zwecke der Zigarettenherstellung unversteuert und ohne steuerliche Überwachung an einen Zigarettenherstellungsbetrieb abgegeben wird. Durch diese Zweckbestimmung wird er nicht zu einem „zur Herstellung von Tabakerzeugnissen bestimmten Halberzeugnis“ i. S. § 29 TabStG.

Unter Tabakerzeugnissen versteht das Gesetz (§ 5) Zigarren, Zigaretten, feingeschnittenen Rauchtabak, sonstiger Pfeifentabak, Kautabak und Schnupftabak. Das Gesetz unterscheidet hierbei nicht, für welche Zwecke das Tabakerzeugnis bestimmt ist. Insbesondere wird in § 5 unter C bei feingeschnittenem Rauchtabak nicht unterschieden, ob er vom Hersteller zur Zigarettenherstellung bestimmt ist oder zur Abgabe an Verbraucher als feingeschnittener Rauchtabak. Auch § 7 Abs. 1 Satz 1 der TabStAusfBest., der die Begriffsbestimmung des feingeschnittenen Rauchtabaks enthält (vgl. § 5 Abs. 2 TabStG. a. F.), macht einen Unterschied in der angegebenen Richtung nicht. Daraus ergibt sich, daß aller Rauchtabak, der feiner als $1^3/_4$ mm geschnitten ist, allein wegen dieser objektiven Beschaffenheit, also ohne Rücksicht auf seine Zweckbestimmung, ein Tabakerzeugnis i. S. der §§ 1, 9 Abs. 1, 10 TabStG. a. F. ist. Als Tabakerzeugnis kann solcher Rauchtabak kein „Halberzeugnis“ i. S. des § 29 TabStG. sein.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 8. Juli 1931, IV A 142/31, S.)

9. Leuchtmittelsteuergesetz.

34. § 7 Abs. 4 LeuchtmStG.; § 6 AusfBest. Bei Leuchtmitteln, die in den Geltungsbereich des Ges. eingeführt werden, gehören die Versandkosten, die bis zur Überführung der Leuchtmittel in den freien Verkehr entstanden sind, zum Steuerwert.

Nach § 7 Abs. 4 LeuchtmStG. v. 9. Juli 1923 ist die Steuer für die in den Geltungsbereich des Ges. eingeführten Leuchtmittel nach dem Preis zu bemessen, der dem Steuerschuldner in Rechnung gestellt wird. Da ein Steuerschuldner erst mit Entstehung der Steuerschuld, also bei Einfuhr von Leuchtmitteln beim Übergang der Leuchtmittel in den freien Inlandsverkehr gem. § 4 Abs. 2 in Betracht kommt, ist grundsätzlich der Preis der Besteuerung zugrunde zu legen, der zu dieser Zeit berechnet ist. Nach bes. Best. sind zur Festsetzung des Steuerwerts für Leuchtmittel, die in den Geltungsbereich des Ges. eingeführt werden, in den dem Steuerschuldner berechneten Preis die bis dahin entstandenen Fracht-, Versicherungs-, Lager- und anderen Kosten einzurechnen. Der Auffassung, daß mit den Worten „bis zu diesem Zeitpunkt“ in § 7 Abs. 4 gesagt werden soll „bis zum Zeitpunkt der Einfuhr, d. i. bis zum Übertritt über die Grenze“, kann nicht beigetreten werden. Die Worte „die in den Geltungsbereich des Ges. eingeführt werden“ gehören, wie der Wortlaut des § 7 Abs. 4 ergibt, zu „Leuchtmittel“ und besagen, daß der Abs. 4 sich lediglich auf die in den Geltungsbereich des Ges. eingeführten Leuchtmittel bezieht im Gegensatz zu Abs. 1—3, die die im Geltungsbereich des Ges. hergestellten Leuchtmittel betreffen. Die Fassung des Abs. 4 läßt nicht zu, die Worte „die in den Geltungsbereich eingeführt werden“ mit „bis zu diesem Zeitpunkt“ in Zusammenhang zu bringen und sie dahin auszulegen, daß als Zeitpunkt für die Errechnung der Frachtkosten usw. die Einfuhr, d. i. der Übertritt über die Grenze, gemeint sei. Dem widerspricht auch die Absicht des Ges., das grundsätzlich die Leuchtmittel nach dem Preise besteuern will, der beim Übertritt der Leuchtmittel in den freien Verkehr in Rechnung gestellt wird (s. Begr. z. Entw. eines LeuchtmStG. Nr. 5899, RTDrucks. 1920/23 S. 4). Dieser Zweck würde durch die bekämpfte Auslegung nicht erreicht. Die Worte „die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen Kosten“ stehen in Zusammenhang mit den Worten „in Rechnung gestellter Preis“. Der Gesetzgeber hatte danach als maßgebend den Zeitpunkt im Auge, in dem der in Rechnung gestellte Preis anzumelden ist, der Zeitpunkt der Überführung der Leuchtmittel in den freien Verkehr. Danach sind die bei Berechnung des Preises zu berücksichtigenden Kosten insoweit in den Preis einzurechnen, als sie bis zum Übergang der Leuchtmittel in den freien Verkehr entstanden. Für die vom Grenzübertritt bis zum inländ. Empfänger entstandenen Kosten ist die in § 6 AusfBest. z. LeuchtmStG. vorgesehene pauschale Kürzung daher nicht zu gewähren. Nach § 7 Abs. 4 sind Abs. 1—3 bei Festsetzung des Steuerwerts für Leuchtmittel, die in den Bereich des Ges. eingeführt werden, sinngemäß anzuwenden. § 7 Abs. 2 Satz 2, auf dem § 6 AusfBest. beruht, bezieht sich jedoch nur auf Versandkosten, die nach dem Übertritt der Leuchtmittel in den freien Verkehr entstanden sind, und bestimmt, daß der Warenpreis unter gewissen Voraussetzungen zur Ermittlung des Steuerwerts zu kürzen ist. Dagegen sind nach § 7 Abs. 4 die Frachtkosten, die vor dem Übergang der Leuchtmittel in den freien Verkehr entstehen, in den Preis einzurechnen. Eine sinngemäße Anwendung des § 6 AusfBest. ist unzulässig, da zwischen den beiden Tatbeständen keine Rechtsähnlichkeit besteht.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 30. Sept. 1931, IV A 143/31.)

10. Schaumweinsteuergesetz.

35. § 8 Ziff. 2 SchaumwStG. Die Erstattung der Steuer ist davon abhängig, daß der Lieferer hinsichtlich der Steuer keinen Anspruch auf Entgelt oder Entschädigung hat. Darauf, ob ein Anspruch auf Ersatz des Wertes der Ware besteht, kommt es nicht an.†)

Die angef. Entsch. hat die Ablehnung des Antrags der BeschwF. auf Erstattung der Steuer für Schaumwein, der nach der Lieferung bei der Beförderung zugrunde gegangen ist, gebilligt; da § 8 Ziff. 2 SchaumwStG. v. 31. März 1926 keine Anwendung finde, weil die BeschwF. durch den Verlust des Weines keinen Schaden an dem Warenwert erleide, sondern durch die Versicherung schadlos gehalten werde. Der RBeschw. ist der Erfolg nicht zu versagen. Gem. § 8 Ziff. 2 des Ges. wird die Steuer auf Antrag erstattet für Schaumwein, der nach der Lieferung bei der Beförderung nachweislich zugrunde gegangen ist, sofern der Lieferer keinen Anspruch auf Entgelt oder Entschädigung hat. Der Wortlaut dieser Vorschr. zwingt nicht zu der Auslegung, den ihr die VorInst. gibt. Wenn der Gesetzgeber bei den Worten „Anspruch auf Entgelt oder Entschädigung“ auch den Sachwert im Auge gehabt hätte, so hätte das zum Ausdruck gebracht werden müssen. Denn die Vorschr. handelt nur von der Steuer, und es ist nach der Fassung der Vorschr. nicht erkennbar, daß das Ges. den Erstattungsanspruch des Lieferers beim Bestehen noch anderer Ansprüche als solcher auf Ersatz der entrichteten Steuer hätte ausschließen wollen. Diese Auslegung entspricht auch dem Sinn und Zweck der Vorschr. Wie die VorInst. zutreffend ausführt, will die Vorschr. im Falle, daß der Schaumwein außerhalb der Betriebs- und Lagerräume auf dem Transport zugrunde gegangen, also nicht in die Hände des Abnehmers gelangt ist, die Härte beseitigen, daß der Lieferer die verauslagte, nicht abwälzbare Steuer für den vernichteten Schaumwein zu tragen hat. Es entspricht das auch dem Wesen der Schaumweinsteuer als einer Verbrauchsabgabe, die letzten Endes nicht dem Hersteller, sondern dem Verbraucher zur Last fallen soll. Das Ges. will aber den Hersteller durch die Erstattung der Steuer keinen Gewinn erzielen lassen. Deshalb ist in § 8 Ziff. 2 die Erstattung der Steuer von der Voraussetzung abhängig gemacht, daß der Lieferer hinsichtlich der Steuer keinen Anspruch auf Entgelt oder Entschädigung hat, daß er also

---

Zu 35. Die Schaumweinsteuer entsteht mit der Absendung des Schaumweins, d. h. sobald der Schaumwein die Kellerei des Herstellers verläßt (vgl. §§ 5, 6 DurchfBest. z. SchaumwStG.). Bei der Absendung ist der Schaumwein zu banderolieren. Im gleichen Augenblicke erhöht sich der gemeine Wert des Schaumweins, einerlei, ob die Steuer von dem Hersteller offen oder verdeckt abgewälzt wird. Es ist dies nicht anders als bei jeder anderen abwälzbaren Steuer, beispielsweise bei der Umsatzsteuer. Der Schaumwein wird also nach Anbringung der Banderole entsprechend teurer, d. h. sein gemeiner Wert steigt. Geht der Schaumwein bei der Beförderung zugrunde, so wird die Steuer erstattet, „sofern der Lieferer keinen Anspruch auf Entgelt oder Entschädigung hat“. Einen Anspruch auf Entschädigung hat der Lieferer dann, wenn er eine Transportversicherung abgeschlossen hat. In diesem Falle gilt als Versicherungswert der gemeine Handelswert am Ort der Absendung beim Beginn der Versicherung (§ 140 VVG.; RG. vom 29. Sept. 1928, I 6/28: HöchstRRspr. 1929 Nr. 226). Bei Beginn der Versicherung, d. h. bei der Übernahme der Ware durch den Frachtführer (§ 134 VVG.) hatte sich die Ware aber bereits mit Rücksicht auf die vorherige oder gleichzeitige Banderolierung im Werte erhöht. Wenn also besondere Abmachungen nicht getroffen worden sind, muß die Versicherungsgesellschaft auf alle Fälle die Steuer im Werte der Ware mit ersetzen. Es könnte hier höchstens der Fall so liegen, daß die Versicherungssumme nicht ausreicht; dann hat der Hersteller nur einen Anspruch auf Teilersatz. In dem obigen Urt. v. 30. Sept. 1931 stellt der RFH. darauf ab, ob der Lieferer hinsichtlich der Steuer einen Anspruch auf Entgelt oder Entschädigung hat oder nicht. Darauf, ob ein Anspruch auf

die Vergütung der Steuer nicht — sei es auf Grund des Lieferungsvertrags, sei es auf Grund eines Versicherungsvertrags oder aus einem anderen Rechtsgrund — beanspruchen kann.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 30. Sept. 1931, IV A 110/31 S.)

11. Biersteuergesetz.

36. §§ 17, 2 Abs. 1 BierstG. *Auf die Rechtsvermutung des § 17 kann die Steuerforderung dann nicht gegründet werden, wenn bei der Bestandsaufnahme zur Ermittlung des Sollbestandes an Stelle des bei der letzten Bestandsaufnahme ermittelten Istbestandes der Istbestand aus einer früheren Bestandsaufnahme herangezogen worden ist.* †)

Die angefochtene Entsch. hat die vom HZollA. mit Steuerbescheid geltend gemachte Steuerforderung für eine bei einer Bestandsaufnahme am 26. März 1928 ermittelte Teilfehlmenge von 84,10 hl Vollbier gebilligt.

Der Rechtsbeschwerde ist der Erfolg nicht zu versagen.

Ob die Vorinstanz die Steuerforderung für die Fehlmenge auf § 17 oder auf § 2 Abs. 1 BierStG. stützt, kann den Ausführungen der Vorentsch. nicht zweifelsfrei entnommen werden. Denn an einer Stelle heißt es:

„Gemäß § 17 BierstG. sind bei Bestandsaufnahmen festgestellte Fehlmengen zu versteuern, soweit nicht dargetan wird, daß sie auf Umstände zurückzuführen sind, die eine Steuerschuld nicht begründen", und es wird dann geprüft, ob solche Umstände vorliegen.

An anderer Stelle heißt es dann wieder:

„Nach Lage der Sache muß angenommen werden, daß das fehlende Bier aus der Brauerei entfernt oder innerhalb derselben unberechtigterweise getrunken wurde. Ob dies mit oder ohne Wissen der Anfechtenden geschah, ist für die Frage der Steuerschuld (§ 2 Abs. 1 BierstG.) ohne Belang."

Was zunächst die Frage anlangt, ob die Steuerforderung auf § 17 BierstG. gestützt werden kann, so ist folgendes zu bemerken:

In der Brauerei der BeschwF. hatten Bestandsaufnahmen stattgefunden am 1. Juli 1927, am 1. Febr. 1928 und am 26. März 1928. Am 26. März 1928 wurde eine Fehlmenge von 167,57 hl Vollbier ermittelt; von dieser Fehlmenge wurden 84,10 hl für steuerbar erachtet. Wie sich aus den Akten und auch aus der Vorentsch. ergibt, wurde bei der Bestandsaufnahme v. 26. März 1928 nicht von der (damals) letzten Bestandsaufnahme v. 1. Febr. 1928, sondern von der vorletzten Bestandsaufnahme v. 1. Juli 1927 ausgegangen; es wurde der Sollbestand in der Weise ermittelt, daß dem Istbestand v. 1. Juli 1927 die buchmäßige Erzeugung seit dieser Zeit hinzugerechnet und davon der buchmäßige Abgang seit dieser Zeit abgesetzt wurde. Dieses Verfahren ist unrichtig. Es geht nicht an, bei einer Bestandsaufnahme ohne weiteres auf die vorletzte Bestandsaufnahme zurückzugreifen und die zwischenzeitlich vorgenommene (letzte) Bestandsaufnahme ohne nähere Begründung außer Betracht zu lassen. Jedenfalls kann eine Fehlmenge, die bei einer Bestandsaufnahme auf solche Art errechnet wird, nicht zur Grundlage einer Steuerforderung nach § 17 BierstG. gemacht werden, weil für die Feststellung einer Fehlmenge i. S. des § 17 nur die Eintragungen in den laufenden Betriebsbüchern herangezogen werden können (vgl. RFH. 19, 163).

Wird sonach die angefochtene Entsch. durch Feststellungen auf Grund des § 17 BierstG. nicht getragen, so bleibt zu prüfen, ob sie sich aus § 2 Abs. 1 BierstG. rechtfertigt. In dieser Hinsicht ist der Vorinstanz darin beizupflichten, daß die Steuerschuld nach § 2 Abs. 1 entsteht, gleichviel, ob das Bier mit oder ohne Wissen des Steuerschuldners aus der Brauerei entfernt oder innerhalb der Brauerei getrunken wird. Im vorl. Falle ist aber in keiner Weise erörtert, worauf die Vorinstanz ihre Annahme, daß das fehlende Bier aus der Brauerei entfernt oder innerhalb derselben unberechtigterweise getrunken wurde, stützt: Wenn auch die Anfechtungsbehörde befugt ist, über diese Tatfrage nach ihrer freien Überzeugung zu urteilen (§ 258 RAbgO.), so ist sie doch gehalten, die Überzeugung, zu der sie gelangt ist, näher zu begründen (§ 242 Abs. 1 RAbgO.). Hierzu bestand im vorl. Falle um so mehr Anlaß, als die BeschwF. schon in der Anfechtung bestritten hat, daß das Bier unversteuert aus der Brauerei in Verkehr gebracht sei.

Bei Inanspruchnahme der BeschwF. auf Grund des § 2 Abs. 1 BierstG. wird auch als Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld nicht, wie vorliegend geschehen, der Tag der Bestandsaufnahme angenommen werden dürfen, sondern es wird — nötigenfalls im Wege der Schätzung — festzustellen sein, wann das Bier unversteuert die Brauerei verlassen hat oder in der Brauerei getrunken worden ist. Je nach dem Zeitpunkt, der als maßgebend erachtet wird, können die anzuwendenden Steuersätze verschieden sein.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 26. Nov. 1930, IV A 127/30.)

12. Mineralwassersteuergesetz.

37. § 5 Abs. 2 MinWassStG.; § 32 Abs. 2 MinWassDurchfBest. *Wird die Lieferungsanzeige nicht rechtzeitig übersandt, so wird die bedingt entstandene Steuerschuld auch dann zu einer unbedingten, wenn die Erzeugnisse in den Betrieb des Bezugsberechtigten eingehen.*

Von der BeschwF. wird die Mineralwassersteuer für Grundstoffe zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden gefordert, die sie am 2., 6., 18. u. 19. Juni 1930 aus ihrem Herstellungsbetrieb entfernt hatte. Die Grundstoffe waren gegen Bezugsausweis, der auf A. B. lautete, abgeholt worden, die BeschwF. hatte am 30. Juni 1930 über die sämtlichen vier Lieferungen Lieferungsanzeige an die zuständige Zollstelle erstattet. Es hat sich aber nach Annahme der Vorinstanz nicht feststellen lassen, ob die Grundstoffe in den Betrieb des A. B. gelangt seien.

Die RBeschw. kann keinen Erfolg haben.

Nach § 5 Abs. 2 MinWassStG. entsteht für die im Geltungsbereich des Gesetzes hergestellten Erzeugnisse die Steuerschuld regelmäßig, sobald diese aus dem Herstellungsbetrieb entfernt werden. Der RFM. kann aber für die Versendung von konzentrierten Kunstlimonaden und von Grundstoffen zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden Ausnahmen zulassen. Von dieser Ermächtigung hat der RFM. in den §§ 32 ff. DurchfBest. v. 1. Mai 1930 (RMBl. 315) Gebrauch gemacht. Danach entsteht mit der Entfernung von konzentrierten Kunstlimonaden und von Grundstoffen aus dem Herstellungsbetrieb eine Steuerschuld nur bedingt, wenn die Erzeugnisse an Bezieher versandt werden, die sich durch Vorlegung vorschriftsmäßig ausgestellter Bezugsausweise als zum Bezuge berechtigt ausgewiesen haben. Die Steuerschuld entsteht unter einer auflösenden Bedingung; der Wegfall der Steuerschuld ist an den Eintritt zweier Bedingungen geknüpft: 1. die Erzeugnisse müssen in den Betrieb des Bezugsberechtigten eingehen; 2. der Abgeber muß über die Er-

---

Ersatz des Wertes der Ware besteht, soll es nach dem Leitsatz, der dem Urt. vorausgeschickt wird, nicht ankommen. Entgegen dieser Annahme ist es aber gerade entscheidend, ob ein Anspruch auf Ersatz des Wertes der Ware gegeben ist; denn wenn Ersatz des Wertes der Ware beansprucht werden kann, so kann, wie oben dargelegt ist, derjenige Wert ersetzt verlangt werden, den die Ware nach der Banderolierung erhalten hat. Maßgebend ist, ob der Hersteller den vollen Ersatz des Warenwertes erhält oder nicht. Wird er voll entschädigt, so empfängt er auf diese Weise von der Versicherung die Steuer zurück, und er kann einen Erstattungsanspruch hinsichtlich der Steuer nicht stellen. Ein solcher Anspruch kann nur in Frage kommen, wenn er nicht voll entschädigt wird. Hier kann der Fall einmal so liegen, daß die Versicherung denjenigen Teil des Warenwertes, der der gezahlten Steuer gleichkommt, nicht entschädigt. Sehr wahrscheinlich ist freilich eine derartige Vereinbarung nicht. Besteht eine solche Vereinbarung, so hat der Hersteller den Erstattungsanspruch hinsichtlich der Steuer. Insoweit ist im Ergebnis dem Urt. v. 30. Sept. 1931 durchaus beizutreten. Wie ist aber zu entscheiden, wenn eine Unterversicherung vorliegt? Dann fragt es sich, ob die Steuer zu erstatten ist, für den ganzen Betrag, der nicht von der Versicherung ersetzt wird oder nur für denjenigen Teil dieses Betrages, der anteilig auf die in dem Gesamtwert steckende Steuer entfällt. Die Entsch. wird im letzteren Sinne zu fällen sein.

RA. Dr. Erler, Dresden.

Zu 36. Die Rechtsvermutung aus § 17 BierstG. ist in ähnlicher Weise wie die aus § 42 TabStG. an das formelle Verfahren der Bestandsaufnahme gebunden. Nach der Rspr. zu diesem § 42 TabStG. ist eine Fehlmenge der „Unterschied zwischen dem bei der Bestandaufnahme ermittelten Sollbestande, der sich rein rechnungsmäßig durch Abziehen des Gesamtabganges von dem Gesamtzugange nach dem Inhalt der in den Betriebsbüchern enthaltenen, gegebenenfalls vom Steuerpflichtigen berichtigten Anschreibungen ergibt, und dem bei der Bestandsaufnahme vorgefundenen Istbestande" (vgl. RFH. v. 20. Juni 1926, IV A 160/26: RFH. 19, 163 und Arlt, Komm. z. TabStG., § 42, 2. Nachtrag, S. 52). Anderweitige Ermittlungen nach der Bestandsaufnahme (vgl. RFH. a. a. O.) oder Ermittlungen ohne Bestandsaufnahme (vgl. RFH. v. 26. Okt. 1927, IV A 357/27, bei Arlt a. a. O. S. 53) können vielleicht andere Steuerforderungen, jedoch nicht die typische Fehlmengenforderung aus der Rechtsvermutung des § 42 begründen. Auch kann eine Fehlmenge i. S. des § 42 nur für die Zeit der Bestandsaufnahme, nicht auch für eine vor ihr liegende Zeit festgestellt werden (vgl. RFH. v. 26. Jan. 1927, IV A 556/26 bei Arlt a.a.O. S. 54 und Mrozek, Kartei, § 42 R. 15).

Diesen formalen Rechtssätzen aus dem Gebiete der Tabaksteuer folgt die Entsch. logischerweise auch für § 17 BierstG., und es ist sehr zu begrüßen, daß der 4. Sen. auch hier die Rechtsvermutung für Fehlmengen eng an die Eintragung in den laufenden Betriebsbüchern des Steuerpflichtigen knüpft.

RA. Dr. Albr. D. Dieckhoff, Hamburg.

zeugnisse binnen einer Woche der für den Bezieher zuständigen Zollstelle eine Lieferungsanzeige übersenden. Die bedingte Steuerschuld wird zu einer unbedingten schon dann, wenn nur eine der beiden Bedingungen nicht erfüllt wird.

Es steht zweifelsfrei fest, daß die Bedingung zu 2 von der BeschwF. nicht erfüllt worden ist. Nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 DurchfBest. hätte die Lieferungsanzeige binnen einer Woche nach der Lieferung erstattet werden müssen; da dies erst am 30. Juni 1930, also verspätet geschehen ist, ist die eine der beiden Bedingungen für den Fortfall der Steuerschuld nicht erfüllt worden, die Steuerschuld ist daher zu einer unbedingten geworden, und das HZollA. war berechtigt, die Steuerforderung geltend zu machen. Hieran können die Erleichterungen, die der RFM. für die Übergangszeit hinsichtlich der Abgabe der Lieferungsanzeige im Verwaltungswege zugelassen hat, nichts ändern; denn abgesehen davon, daß sie, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, auf den vorl. Fall nicht anwendbar sind, kommt ihnen gegenüber den ordnungsmäßig verkündeten DurchfBest. keine rechtsverbindliche Kraft zu. Sie stellen sich lediglich als eine an die Steuerbehörde ergangene Anweisung dar, aus der die StPfl. keine Rechte herleiten können. Gegenüber der klaren Vorschrift in § 32 Abs. 2 DurchfBest. kann auch § 6 RAbgO. a. F. (§ 11 n. F.) nicht Platz greifen.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 14. Okt. 1931, IV A 159/31.)

---

13. Zuckersteuergesetz.

38. §§ 3, 11, 13 ZuckStG. v. 9. Juli 1923 und § 30 AusfBest.; § 90 RAbgO. **Entscheidend für die Verbringung des in den Geltungsbereich des Gesetzes eingeführten verzollten Zuckers in ein offenes Zuckersteuerlager ist, daß der Inhaber des Lagers die tatsächliche Verfügungsmacht über den unversteuert niederzulegenden Zucker hat. Auf das Rechtsverhältnis, in dem der Lagerinhaber zu diesem Zucker steht, kommt es nicht an.** †)

Die Vorinstanz hat, ausgehend von der Annahme, daß die B.-GmbH. Zoll- und Steuerschuldnerin für den in Frage stehenden, aus dem Ausland im Dez. 1928 eingeführten Zucker geworden sei, die im Haftungsbescheid des HZollA. ausgesprochene Haftung des BeschwF. als des Geschäftsführers der GmbH. für die schuldige Zuckersteuer auf Grund des § 90 RAbgO. gebilligt. Maßgebend hierfür ist die Erwägung, daß der BeschwF. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der GmbH. den in Frage stehenden Zucker im Zeitpunkt der Verzollung auch zur Versteuerung hätte bringen müssen; dadurch aber, daß er den Zucker durch die Speditionsfirma C. auf das ihm bewilligte offene Zuckersteuerlager verbringen ließ, habe er entgegen der ihm in § 84 RAbgO. auferlegten Verpflichtung bewirkt, daß die Steuer nicht rechtzeitig entrichtet worden sei. Die Rechtsbeschwerde hatte Erfolg. Nach § 3 ZuckStG. v. 9. Juli 1923 bestimmt sich die Person des Steuerschuldners und die Entstehung der Steuerschuld sinngemäß nach den entsprechenden Vorschriften des Zollrechts, abgesehen von dem Falle des § 13 Abs. 1 Nr. 1 und 2, d. i. dem Falle, daß der in den Geltungsbereich des Gesetzes eingeführte Zucker unversteuert im gebundenen Verkehr in einen nach § 11 unter Steueraufsicht stehenden Herstellungsbetrieb verbracht oder in ein Steuerlager übergeführt wird.

Im Falle der Überführung von ausländischem Zucker auf ein Steuerlager greifen also in Ansehung der Person des Steuerschuldners und der Entstehung der Steuerschuld die Bestimmungen für den im Inland hergestellten Zucker Platz. Danach ist gem. § 3 Satz 1 Steuerschuldner, wer Zucker in den freien Verkehr, d. i. den steueramtlich nicht überwachten Verkehr, überführt; die Steuerschuld entsteht nach Satz 2 a. a. O. mit dem Übertritt des Zuckers in den freien Verkehr. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, daß die Steuerschuld nicht an rechtliche, sondern an tatsächliche Vorgänge geknüpft ist; sie entsteht nicht für Zucker, der auf ein steueramtlich überwachtes Lager im gebundenen Verkehr übergeführt wird. Auf das Rechtsverhältnis, in welchem derjenige steht, der den Zucker in den freien Verkehr überführt, kommt es nicht an. Derjenige, der den Zucker in den freien Verkehr überführt, ist unabhängig von dem Inhalt des über den Zucker abgeschlossenen Kaufvertrags, der Inhaber des Herstellungsbetriebs oder der Inhaber eines Steuerlagers, aus dem der Zucker in den freien Verkehr übertritt, da er den Zucker aus dem steueramtlich überwachten Betrieb oder Lager herausgehen läßt (s. Begr. z. Entw. eines ZuckStG. Nr. 5906 der RTDrucks. 1920/23 zu § 3 Satz 6). Nach den Feststellungen der Vorinstanz ist der in Frage stehende Zucker auf Veranlassung des BeschwF. durch die Firma C. nach der Verzollung auf das offene Zuckersteuerlager des BeschwF., das ihm vom LFinA. bewilligt war, verbracht worden. Die Überführung des Zuckers auf das Lager des BeschwF. ist unter Mitwirkung der Zollbehörde erfolgt. Hierbei ist der BeschwF. der Steuerbehörde gegenüber weder ausdrücklich noch aus den Umständen erkennbar als Vertreter der GmbH. aufgetreten. Das ergibt sich aus den Abfertigungsbelegen und aus den Ausführungen der angefochtenen Entsch., die Firma C. habe den Zucker entgegen dem Auftrag der Versandfirma auf das Zuckersteuerlager des BeschwF. deklariert und damit der Zollbehörde gegenüber — objektiv unrichtig — zum Ausdruck gebracht, daß dem BeschwF. das Verfügungsrecht über den Zucker zustände, sowie aus der Feststellung, daß auf sämtlichen Auszügen aus den Begleitscheinen, mit denen die Verzollung und Verbringung des Zuckers auf das Steuerlager beantragt wurde, die Firma C. die Firma des BeschwF. als Empfängerin angegeben und Antrag auf Verbringung der Ware auf das Zuckersteuerlager des BeschwF. gestellt habe. Die Vorinstanz hat gleichwohl augenscheinlich gestützt auf die Abmachungen, die zwischen der ausländischen Versandfirma und der GmbH. über die Zuckersendungen getroffen und die auch der Firma C. bekannt waren, angenommen, die Firma C. habe unzweideutig zu erkennen gegeben, daß sie nicht im eigenen Namen, sondern im Namen eines anderen, nämlich für die GmbH. die Verzollungs- und Versteuerungsanträge stellen wollte und auch gestellt hat. Ob diese Annahme hinsichtlich der Verzollungsanträge zutrifft, steht hier nicht zur Erörterung. Soweit sie sich aber auf die Versteuerungsanträge, richtiger die Anträge auf Überführung des Zuckers auf das Steuerlager bezieht, ist diese Annahme nicht gerechtfertigt. In dieser Beziehung kommt folgendes in Betracht: Die Lagerbewilligung ist an die Person, der sie erteilt ist, gebunden. Deshalb ist auch nur derjenige zur Verbringung von Zucker auf das offene Zuckersteuerlager berechtigt, dem das Lager bewilligt ist, d. i. der Inhaber des Lagers. Daß der Lagerinhaber zu dem unversteuert niederzulegenden ausländischen Zucker in einem besonderen Rechtsverhältnis steht, ist in dem § 30 AusfBest., woselbst über die Steuerlager Bestimmung getroffen ist, nicht gefordert. Es sind daher für die Frage der Zulässigkeit der Verbringung von ausländischem Zucker nicht die rechtlichen Verhältnisse des Lagerinhabers zu dem ausländischen Zucker maßgebend, sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Demgemäß ist wesentlich, daß der Inhaber eines Steuerlagers die tatsächliche Verfügungsmacht über den auf das Lager überzuführenden Zucker hat. Auf die rechtlichen Beziehungen des Lagerinhabers zu dem auf das Lager gehenden verzollten Zucker kommt es nicht an. Deshalb sind auch Vereinbarungen und Aufträge der Beteiligten wegen der Behandlung des Zuckers ohne Belang für die steuerliche Behandlung, soweit sie nicht in den Anträgen der Steuerbehörde gegenüber Ausdruck gefunden haben. Das ist hinsichtlich der Abmachungen, die nach den Ausführungen der Vorinstanz zwischen der Firma C., der GmbH. und der Versandfirma getroffen waren, nicht der Fall. Der Antrag der Firma C. im steueramtlichen Abfertigungspapier auf Verbringung des Zuckers auf das Zuckersteuerlager des BeschwF. unter gleichzeitigem Vortrag dieser Firma als Empfängerin gibt keinerlei Anhaltspunkt dafür, daß die Firma C. für die GmbH. der Zollbehörde gegenüber handeln wollte und gehandelt hat. Die Zollbehörde hat denn auch, wie daraus erhellt, daß sie die Aufnahme des Zuckers in das Lager des BeschwF. ohne weitere Erörterung mit den Beteiligten zugelassen hat, diesen Antrag in dem Sinne verstanden, daß die Firma C. erkennbar für den BeschwF.

Zu 38. Wenn ich die Entscheidungsbegründung richtig verstehe — wofür ich bei der knappen Andeutung des Tatbestandes allerdings keine Gewähr übernehmen kann —, hatte der BeschwF. für *seine Person* ein offenes Zuckersteuerlager bewilligt bekommen und der Konflikt war dadurch entstanden, daß er auf dieses Lager Zucker der GmbH. bringen ließ, deren Geschäftsführer er gleichzeitig war, die für sich ein solches Zuckersteuerlager aber nicht hatte. Die Zollbehörde hatte eine Steuerpflicht der GmbH. als entstanden angenommen, und da von der Gesellschaft wohl nichts zu bekommen war (warum, ist nicht angedeutet), wurde der Geschäftsführer mit der Vertreterhaftung nach § 90 RAbgO. in Anspruch genommen. Der RFH. stellt frei, weil gar keine Steuerschuld entstanden sei. Der Zucker sei nicht in den freien Verkehr gekommen, sondern immer unter Überwachung geblieben; daß dies in einem Steuerlager geschehen sei, das nicht der Eigentümerin der Ware, nämlich der GmbH., sondern ihrem Geschäftsführer persönlich bewilligt war, sei nicht erheblich. Wenn die Dinge so lagen, so kann man die Entsch. nur billigen. Bei der Formstrenge, die im Zoll- und Verbrauchssteuerrecht herrscht, ist es immerhin verständlich, daß die unteren Instanzen nicht ohne weiteres zu dieser Auffassung gelangt waren.

Nicht ganz geschickt scheinen mir die Wendungen zu sein, es ergebe sich aus den gesetzlichen Bestimmungen, „daß die Steuerschuld nicht an rechtliche, sondern an tatsächliche Vorgänge angeknüpft ist“. Die Niederlegung des Zuckers in einem Steuerlager ist zunächst immer ein tatsächlicher Vorgang. Dadurch aber, daß an ihn rechtliche Folgen geknüpft werden, wird er zu einem rechtlichen. Was die Gründe sagen wollen, hätte also richtiger so ausgedrückt werden sollen: Die Steuerschuld entfällt bei Überführung in ein Zuckersteuerlager ohne Rücksicht auf das Rechtsverhältnis, in dem der Inhaber zum Eigentümer der Ware steht.

Prof. Dr. Bühler, Münster.

nicht aber für die GmbH. über den Zucker die Verfügungsgewalt ausüben wollte und ausgeübt hat. Das ist rechtlich nicht zu beanstanden; denn nach den Umständen konnte die Zollbehörde ohne Rechtsirrtum annehmen, daß dieser Wille der Speditionsfirma C. in dem Abfertigungspapier erkennbaren Ausdruck gefunden hat.

Ist sonach davon auszugehen, daß die Firma C. für den BeschwF. die Verfügungsmacht gegenüber der Zollbehörde ausgeübt und die Überführung des Zuckers auf das Steuerlager des BeschwF. nur für den BeschwF. beantragt und vorgenommen hat, so hat der BeschwF. von dem ihm durch die Bewilligung des offenen Zuckersteuerlagers zustehenden Recht Gebrauch gemacht, den Zucker bis zu seiner weiteren Bestimmung unversteuert niederzulegen (§ 13 ZuckStG. und § 30 AusfBest.). Für den Zucker, der nach der Verzollung in ein steueramtlich überwachtes Lager im gebundenen Verkehr übergeführt worden ist, ist gem. § 3 ZuckStG. eine Steuerschuld nicht entstanden. Es kommt daher auch eine Steuerschuld der GmbH. nicht in Frage. Damit entfällt auch eine Haftung des BeschwF. für die Zuckersteuer nach § 90 RAbgO.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 4. Febr. 1930, IV A 250/30.)

14. Mineralölsteuergesetz.

39. §§ 2, 4, 6, 13 MinÖlStG. (RGBl. 1930, I, 131); §§ 9, 12, 14 MinÖlStDurchfBest.; § 81 Abs. 2 RAbgO. Die Vorschriften über die Versteuerungspflicht des Bezugsberechtigten in §§ 12 und 14 MinÖlStDurchfBest. (RGBl. 1931, 255) sind rechtsgültig. Die Steuerschuld des Bezugsberechtigten, die bei ordnungsmäßigem Bezug von steuerfreiem inländischem Mineralöl unter auflösender Bedingung entsteht, wird endgültig, wenn das Mineralöl nicht ordnungsmäßig verwendet wird.

Die BeschwF., Inhaberin eines Erlaubnisscheins zum steuerfreien Bezug von Steinkohlenteeröl (sog. Rückstandöl) zu Zwecken des Lösens und Verdünnens und zur Herstellung von Schutzanstrichen, ist zur Mineralölsteuer für das Naphthalin, das sich aus dem auf Erlaubnisschein bezogenen Steinkohlenteer während der Beförderung im Kesselwagen an den Innenwänden abgeschieden hatte, als Steuerschuldnerin herangezogen worden. Dieses Naphthalin hat die Herstellerin des Steinkohlenteeröls unter entsprechender Kürzung des Rechnungspreises für das Steinkohlenteeröl wieder in den Herstellungsbetrieb zurückgenommen.

Die Anfechtung der BeschwF., die behauptet, das in Frage stehende Naphthalin sei kein mineralölsteuerpflichtiges Erzeugnis, wurde als unbegründet zurückgewiesen. Auch die Rechtsbeschwerde kann keinen Erfolg haben.

Nach Art. 3 § 4 des Ges. über Zolländerungen v. 15. April 1930 (RGBl. I, 132) genießen die im Zollinland gewonnenen Mineralöle Steuerbefreiung unter den gleichen Voraussetzungen, unter denen ausländischen Mineralölen nach den Zollvorschriften Zollfreiheit oder Zollbegünstigung für bestimmte Verwendungszwecke gewährt wird. Diese Vorschrift ist nicht vollständig; sie enthält Lücken insbes. in der Richtung, daß im Fall des Eintritts der Versteuerungspflicht für das mit dem Anspruch auf Steuerbefreiung bezogene Mineralöl hinsichtlich der Person des Steuerschuldners keine Bestimmung getroffen ist. Es könnte in Frage kommen, ob nicht auch in diesem Falle nach § 6 des Gesetzes der Hersteller der in § 2 genannten Mineralöle als Steuerschuldner anzusehen ist. Demgegenüber hat der RFM., der dem Verfahren beigetreten ist, ausgeführt, in Art. 3 § 6 MinÖlStG. sei nur der Hersteller der Mineralöle als Steuerschuldner genannt, weil auf die Einzelheiten über den steuerfreien Bezug von Mineralöl im Gesetz selbst nicht näher eingegangen werden sollte, als es hinsichtlich der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der inländischen Mineralöle in § 4 a. a. O. durch den allgemeinen Hinweis auf die Vorschriften über die Zollfreiheit und Zollbegünstigung für ausländische Mineralöle geschehen sei. Die nähere Regelung der Rechte und Pflichten der Bezugsberechtigten sei in den §§ 9—14 der DurchfBest. getroffen. Die gesetzliche Grundlage für diese Anordnung der MinÖlStDurchfBest. sei in § 13 MinÖlStG. gegeben. Denn hierdurch sei dem RFM. die Ermächtigung zum Erlaß von DurchfBest. erteilt.

Es kann dahingestellt bleiben, ob nicht zur Schaffung einer klaren Rechtslage die Aufnahme einer ausdrücklichen Bestimmung über die Person des Steuerschuldners im Gesetz selbst auch im Falle der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für inländisches Mineralöl sich empfohlen hätte. Denn die Regelung, die der RFM. in Ausfüllung dieser Lücke des Gesetzes über die Versteuerungspflicht des Bezugsberechtigten in den DurchfBest. getroffen hat, ist rechtlich bedenkenfrei. Aus der Fassung des § 4 Art. 3 MinÖlStG. sowie aus Sinn und Zweck dieses Gesetzes ist erkennbar, daß die gleiche Regelung, wie sie bei der Abgabe zollbegünstigten ausländischen Mineralöls durch den Einbringer oder Hersteller an Bezugsberechtigte (siehe Entsch. des RFH. 21, 292 und 22, 295) oder bei der Abgabe zollbegünstigter Gerste durch den Einbringer an andere Bezugscheininhaber vorgesehen ist, auch bei der Abgabe steuerfreien inländischen Mineralöls in der Absicht des Gesetzes gelegen ist. Demgemäß wird bei der ordnungsgemäßen Abgabe steuerbegünstigten inländischen Mineralöls durch den Hersteller an einen Erlaubnisscheininhaber dieser ebenso Steuerschuldner, wie es der Hersteller durch die Entfernung des Mineralöls aus den Betriebs- oder Lagerräumen geworden war. Die Steuerschuld für das steuerfrei bezogene Mineralöl entsteht in der Person des Bezugsberechtigten mit dem vorschriftsmäßigen Bezug des Mineralöls unter auflösender Bedingung und wird endgültig, wenn das Mineralöl nicht nach Maßgabe der für die Steuersicherung getroffenen Bestimmungen zu den genehmigten Zwecken verwendet wird. Der Hersteller wird bei ordnungsmäßigem Bezug des Mineralöls von der Steuerschuld für das aus den Betriebs- oder Lagerräumen zur Abgabe an den Bezugsberechtigten entfernte Mineralöl frei.

Nach der nicht bestrittenen Feststellung der Vorinstanz hat die BeschwF. das Naphthalin, das dem auf Erlaubnisschein bezogenen Mineralöl entstammt, also einen Teil der auf Erlaubnisschein steuerfrei bezogenen Mineralölmenge bildet, wieder an die Herstellungsfirma zurückgeschickt. Die BeschwF. hat sonach das mit dem Anspruch auf Steuerbefreiung aus einem Herstellungsbetrieb bezogene Mineralöl zum Teil nicht dem im Erlaubnisschein angegebenen Verwendungszweck zugeführt, sondern an einen anderen Betrieb abgegeben. Damit ist insoweit die Steuerbefreiung weggefallen und die bei dem Bezug des Mineralöls aus dem Herstellungsbetrieb durch die bezugsberechtigte BeschwF. unter auflösender Bedingung entstandene Steuerschuld zu einer unbedingten geworden. Es ist daher nicht zu beanstanden, daß die Vorinstanz die BeschwF. als Steuerschuldnerin für die nicht einer steuerfreien Verwendung zugeführte Mineralölmenge in Gemäßheit der Vorschrift in §§ 12 und 14 MinÖlStDurchfBest. herangezogen hat.

Die beim Bezug von Mineralöl aus einem Herstellungsbetrieb in der Person des Bezugsberechtigten unter der auflösenden Bedingung der bestimmungsmäßigen Verwendung des Mineralöls entstandene Steuerforderung fällt, wie sich nach obigen Darlegungen ergibt, nur weg, wenn die Bedingung erfüllt wird, d. i. wenn das auf Erlaubnisschein bezogene Mineralöl zu dem in dem Erlaubnisschein angegebenen Zweck verwendet wird, oder wenn das bezogene Mineralöl untergeht, bevor es sich entschieden hat, ob diese Bedingung eintritt (§ 81 Abs. 2 RAbgO.); andernfalls, insbes. wenn, wie hier, ein Teil des mit dem Anspruch auf Steuerbefreiung bezogenen Mineralöls einem anderen als dem begünstigten Betrieb zugeführt wird, wird aber die bedingte Steuerschuld zur unbedingten. Danach kann die Rechtsbeschwerde mit ihren Einwendungen nicht durchdringen, insbes. auch nicht mit der Behauptung, daß es sich bei der an die Lieferfirma zurückgegebenen Ausscheidung nicht um Rückstände i. S. des § 12 Abs. 2 MinÖlStDurchfBest., sondern um Ausscheidungen von Naphthalin und Wasser gehandelt habe. Denn hiernach kommt es auf die Frage, ob das Naphthalin als ein Rückstand i. S. des § 12 Abs. 2 MinÖlStDurchfBest. anzusehen ist oder nicht, nicht an. Entscheidend ist allein die Art der Verwendung der gesamten auf Erlaubnisschein bezogenen Mineralölmenge.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 13. Mai 1931, IV A 265/30.)

15. Aufbringungsgesetz.

⨯ **40.** § 2 Abs. 2 AufbringG.; § 1 Ges. über die Aufwendung des 1. Teilbetrags der Aufbringungsleistungen 1930 v. 3. April 1930 (RGBl. II, 679); § 1 Ges. über die Erhebung der Aufbringungsumlage für das Rechnungsjahr 1930 v. 15. April 1930 (RGBl. I, 141); § 3 Ges. über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und der Gemeinden v. 10. Aug. 1925 (RGBl. I, 252). Der § 3 des Gesetzes über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und der Gemeinden v. 10. Aug. 1925 steht der Heranziehung der werbenden Betriebe zu den Aufbringungsleistungen für das Kalenderjahr 1930 und zu der Aufbringungsumlage für das Rechnungsjahr 1930, die nach den Gesetzen v. 3. April und 15. April 1930 zugunsten des Reichs erhoben werden, nicht entgegen.

Streitig ist, ob der Ratskellerbetrieb in S. als werbender Betrieb der Stadt B. der Aufbringungspflicht unterliegt. Das Bezirksamt hat gegen die Heranziehung zu den Aufbringungsleistungen in erster Linie eingewendet, der von der Stadt verpachtete Ratskeller sei kein selbständiger Betrieb i. S. des AufbrG., sondern ein unselbständiger Bestandteil der städtischen Verwaltung. Der vom RFH. in der Entsch. v. 28. Sept. 1929, I A 555/29 (StW. 1929 Nr. 1015 = RStBl. 1929, 599 Nr. 878) für die Körperschaftsteuerpflicht der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen aufgestellte Grundsatz der Verwaltungseinheit müsse auch für die Aufbringungspflicht gelten.

Das FinGer. hat diesen Einwand mit Recht zurückgewiesen. Wie das angeführte Urt. bereits hervorhebt, ist die Frage ob ein selbständiger Betrieb oder ein unselbständiger Teil eines Betriebs vorliegt, eine Tatfrage, die nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden ist. Dort war eine Parkwirtschaft als unselbständiger Teil der Parkverwaltung angesehen worden. Hieraus folgt aber noch nicht, wie die Vorentsch. zutreffend bemerkt, daß eine verpachtete Gastwirtschaft einen unselbständigen Bestandteil der übergeordneten allgemeinen Vermögensverwaltung bilde. Vielmehr hat der RFH. in den Urt. v. 28. Nov. 1929, III A 6/28 u. 8/28, wo ein ähnlicher Einwand erhoben war, ausgeführt, daß eine staatliche Fabrik nicht

dadurch zu einem unselbständigen Bestandteil des staatlichen Straßen- und Wegebaubetriebs werde, daß sie der allgemeinen staatlichen Bauverwaltung unterstellt sei und deren Zwecken diene (StW. 1930 Nr. 237 und 729 = RStBl. 1930, 223, 224 = Mrozeks Kartei, AufbrG. § 2 Abs. 2, Rechtsspr. 28). Es kann deshalb dahingestellt bleiben, ob das zum KörpStG. ergangene Urt. I A 555/29 überhaupt auf das AufbrG. anwendbar ist, für das der Begriff des gewerblichen Betriebs im Sinne des RBewG. gilt.

Der BeschwF. ist allerdings darin beizutreten, daß die reine Grundstücksverwaltung — auch abgesehen von der hier nicht in Betracht kommenden Befreiungsschrift der 10. DurchfVO., auf die sich die BeschwF. beruft — bei einer Gemeinde grundsätzlich keinen werbenden Betrieb bildet. Im vorliegenden Falle handelt es sich jedoch nicht um eine reine Grundstücksverwaltung, sondern um einen darüber hinausgehenden verpachteten gewerblichen Betrieb (§ 2 Abs. 3 AufbrG., § 26 Abs. 3 Satz 1 RBewG.), da nach der für den RFH. bindenden, von der BeschwF. auch nicht bestrittenen Feststellung der Vorbehörde außer den Gebäudeteilen die zum Wirtschaftsbetrieb im wesentlichen erforderlichen Einrichtungsgegenstände mit überlassen sind. Der verpachtete Gastwirtschaftsbetrieb ist in der Hand der BeschwF. ein werbender Betrieb i. S. des § 2 Abs. 2 AufbrG. i. Verb. m. § 4 Abs. 2 Nr. 5 VO. v. 21. Juli 1923 und § 2 Abs. 1 f 1. DurchfVO. zum AufbrG., wobei es unerheblich ist, ob die BeschwF. bei der Verpachtung auf ihre Kosten kommt (vgl. das von der Vorbehörde angeführte, ebenfalls eine verpachtete Ratskellerwirtschaft betreffende Urt. des RFH. v. 19. April 1929, I A 612/28: StW. 1929 Nr. 775 = RStBl. 1929, 384 Nr. 568).

Im Rechtsbeschwerdeverfahren hat die BeschwF. die Heranziehung zu den Aufbringungsleistungen für 1930 unter Berufung auf die Ausführungen von Seyffert: DStBl. 1930, 727, noch mit folgender Begründung für unzulässig erklärt. Durch die Gesetze v. 3. April 1930 (RGBl. II 679) und v. 15. April 1930 (RGBl. I, 141) sei die Aufbringungslast aus einer Sonderabgabe zu einer dem Reiche endgültig zufließenden Vermögensteuer geworden. Da die Gemeindebetriebe von der Reichsvermögensteuer frei seien, seien sie auch von der neugestalteten Aufbringungslast-Zusatzvermögensteuer befreit. Auch dieser Einwand ist unbegründet. Wenn die Gesetze v. 3. April 1930 und v. 15. April 1930 bestimmen, daß die Aufbringungsleistungen für 1930 zugunsten des Reichs erhoben werden, so ist damit nur die Verwendung der Aufbringungsleistungen durch das Reich (vgl. § 1 AufbrG.) geändert; im übrigen sind die Vorschriften des AufbrG. unberührt geblieben und von den Finanzbehörden anzuwenden. Ob die Aufbringungsleistungen jetzt unter den finanzwissenschaftlichen Begriff der Vermögensteuer fallen, der sie übrigens schon bisher gleichgestellt waren, spielt für die Anwendung des Gesetzes keine Rolle. Selbst wenn man die Aufbringungsleistungen als eine Sondervermögensteuer des Reiches betrachtet, wäre sie eine Vermögensteuer, die nicht nach den allgemeinen Vorschriften des VermStG., sondern nach den besonderen Vorschriften des AufbrG. erhoben wird, nach denen die werbenden Betriebe der Abgabe unterworfen sind. Daß eine solche Abgabe im RBestG. nicht ausdrücklich vorgesehen war (vgl. Seyffert a. a. O.), ist schon deshalb belanglos, weil dieses Gesetz, wie jedes andere Reichsgesetz, durch ein späteres Reichsgesetz geändert werden kann.

(RFH., 3. Sen., Urt. v. 5. Febr. 1931, III A 695/30.)

16. Zölle.

41. § 2 ZollTarG.; § 1 der VO. über die Erteilung amtl. Auskunft v. 7. Jan. 1927. Über die Tarabestimmungen (Anl. f. d. Zollabfertigung Teil II Ziff. 2) kann amtliche Zollauskunft nicht verlangt werden.

Nach § 2 ZollTarG. v. 25. Dez. 1902 ist auf Verlangen über die Zolltarifsätze Auskunft zu geben. Es kann dahingestellt bleiben, ob § 1 ZollauskVO. v. 7. Jan. 1927, wonach nicht nur über Zoll- und Zollzuschlagsätze, sondern auch über Tara-, Zusatztara- und Tarazuschlagsätze Auskunft erteilt wird, sich im Rahmen dieser GesBest. hält. Keinesfalls kann über die „Tarabestimmungen" amtl. Auskunft verlangt werden. Wenn in einer Zollauskunft trotzdem hierüber Mitteilung gemacht wird, so kann eine solche Mitteilung nicht zu dem Inhalt der Zollauskunft gerechnet werden, der mit den in § 223 a RAbgO. a. F., § 236 RAbgO. n. F. vorgesehenen Rechtsmitteln angefochten werden kann.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 14. Okt. 1931, IV A 90/31.)

*

42. § 2 ZollTarG.; §§ 6, 8 VO. über die Erteilung amtlicher Auskunft v. 7. Jan. 1927 (RMBl. 5). Eine Zollauskunft bleibt in Kraft, bis sie durch Änderung der von ihr angewandten Rechtsnorm, durch ausdrückliche Verfügung der Stelle, die die Auskunft erteilte, oder im Rechtsmittelweg aufgehoben oder geändert wird.†)

Die BeschwF. hat am 14. und 20. Sept. 1929 insgesamt 471,50 kg sog. Watteküken eingeführt und als Kinderspielzeug nach TarNr. 946 (Zollsatz 20 *RM* für 1 dz) mit 94,30 *RM* verzollt. Diese Tarifierung entsprach einer Zollauskunft, die sie über die Ware unter dem 2. März 1925 erhalten hatte. Da die Zollbehörde die Verzollung der Ware als Kinderspielzeug nach TarNr. 946 für unrichtig und die Tarifierung nach TarNr. 523 (Zollsatz 2700 *RM* für 1 dz) im Hinblick auf die Entsch. des RFH. v. 29. Mai 1929, IV A 112/29 (Mrozek, Kartei, Rechtsspr. 1 zu TarNr. 523) für geboten hielt, wurde die BeschwF. mit Steuerbescheid v. 10. Mai 1930 zur Nachzahlung von 12 636,20 *RM* — nach dem Ergebnis der durchgeführten Anfechtung von 6945,95 *RM* — Zoll für verpflichtet erklärt. Die Zollauskunft v. 2. März 1925 war unter dem 20. Aug. 1929 aufgehoben und durch eine neue Zollauskunft, die die Ware nach TarNr. 523 verwies, ersetzt worden. Daß die BeschwF. die Verträge über die am 14. u. 20. Sept. 1929 eingeführten Waren im guten Glauben an die Richtigkeit der ihr unter dem 2. März 1925 erteilten Zollauskunft abgeschlossen hatte, wird von der Vorinstanz nicht bezweifelt. Die Vorinstanz lehnt es gleichwohl ab, die Vorschrift im § 7 Satz 1 der VO. über die Erteilung amtl. Zollauskunft (Anl. für die Zollabf. Teil II Nr. 1), nämlich die Anwendung der Zollauskunft noch drei Monate nach ihrer Änderung, zugunsten der BeschwF. gelten zu lassen.

Die Vorinstanz meint zunächst, die der BeschwF. unter dem 20. Aug. 1929 erteilte neue Zollauskunft sei „steuerrechtlich irrelevant", da sie ohne Antrag der BeschwF. erteilt sei. Das ist rechtsirrtümlich. Die Abänderung einer Zollauskunft ist nirgends von einem Antrag dessen, dem die Auskunft erteilt war, abhängig.

Im übrigen beruht die Vorentsch. auf der Rechtsauffassung, daß jede Zollabfertigung mit Ablauf eines Jahres, von ihrer Erteilung ab gerechnet, von selbst ihre Verbindlichkeit verliere. Die Vorinstanz schließt dies aus § 8 der VO. über die Ert. amtl. Zollauskunft v. 7. Jan. 1927 (RMBl. S. 5). Wenn hier gesagt sei: „Jede Änderung der der Zollauskunft zugrunde liegenden Entsch. wird ... von Amts wegen dem Antragsteller innerhalb eines Jahres von der Erteilung der Zollauskunft ab unverzüglich, später nur auf Antrag mitgeteilt", so folge hieraus, daß der Antragsteller nach Ablauf eines Jahres Rechte aus der Zollauskunft nicht mehr herleiten könne. Diese Auffassung ist irrtümlich.

Die VO. über die Ert. amtl. Zollauskunft unterscheidet zwischen der Zollauskunft und der „der Zollauskunft zugrunde liegenden Entsch.". Diese Unterscheidung kennt schon der Beschl. des Bundesrats v. 20. Jan. 1898 (Zentralbl. für das Deutsche Reich S. 84), durch den erstmals Bestimmungen über die Ert. amtl. Zollauskunft in Zolltarifangelegenheiten getroffen wurden. Es kann dahingestellt bleiben, welche rechtliche Bedeutung dieser Unterscheidung nach dem früheren Rechte zukam. Denn nach dem geltenden Rechte der RAbgO. kann einer Zollauskunft niemals die Entsch. einer Verwaltungsbehörde, sondern stets nur das Gesetz, nämlich die einschlägige Rechtsnorm zugrunde liegen. Das folgt jedenfalls daraus, daß über Tariffragen in letzter Instanz der RFH. entscheidet, der ein unabhängiges und nur dem Gesetz unterworfenes Gericht ist (§§ 36, 217 Ziff. 2, 219, 223 a, 267, 275 Abs. 1, 280 RAbgO.). Daß das LFinA. auch als Rechtsmittelbehörde an Weisungen des RFM. gebunden ist, ist keine

Zu 42. In der vorliegenden Entsch. beschäftigte sich der RFH. (soweit ich ersehen kann, zum erstenmal) mit der Frage nach der Wirksamkeitsdauer der Zollauskunft. Diese Frage wäre einfach zu beantworten, wenn man die VO. v. 7. Jan. 1927 mit dem RFH. als RechtsVO. ansehen würde. Das erscheint mir jedoch nicht angängig. Die Entsch. selbst geht davon aus, daß der § 8 dieser VO. eine Dienstanweisung darstelle, während § 7 materielles Recht enthalten soll. Schon der Gedanke, daß eine VO. sowohl materielles Recht, wie eine Dienstanweisung enthalten soll, muß stutzig machen. Der RFM. hat die VO. erlassen „auf Grund von § 444 Abs. 3 Satz 2 und § 216 RAbgO." § 216 RAbgO., der die Kostenerstattungspflicht im Steuer- und Zollrecht regelt, scheidet als Quelle für die Ermächtigung, Rechtsverordnungen zu erlassen, aus. Nach § 444 Abs. 3 Satz 2 kann der RFM. „die zur Überleitung der Steuergesetzgebung erforderlichen Bestimmungen treffen". Unter der alten RVerf. lag die Finanzhoheit bei den Bundesstaaten, deren „Kostgänger" das Reich war. Hier schuf die neue RVerf. und die RAbgO. grundlegenden Wandel: Von nun an ruhte die Finanzhoheit beim Reich, solange das Gesetz nicht Ausnahmen zuließ. Man wird also sinngemäß den Wortlaut des § 444 Abs. 3 Satz 2 ergänzen müssen in: „die zur Überleitung der Steuergesetzgebung auf das Reich". Das Zollrecht war jedoch stets Gegenstand reichsgesetzlicher Regelung gewesen. Es verblieb daher lediglich die Eingliederung der Zollbehörden in die übrigen Reichsfinanzbehörden. Einer „Überleitung der Steuergesetzgebung" im Gebiete des Zollrechts bedurfte es nicht. Der vom RFM. im Eingang der VO. v. 7. Jan. 1927 zit. § 444 Abs. 3 Satz 2 kann deshalb nicht als Beweis dafür angesehen werden, daß es sich um eine RechtsVO. handelt. Hiergegen spricht auch, daß sie einen Teil der „Anweisung für die Zollabfertigung" bildet, die in ihrem Gesamtcharakter nur eine amtliche Instruktion, eine Organisation des inneren Dienstes der Zollbehörden darstellt.

Scheidet die VO. v. 7. Jan. 1927 als Rechtsnorm aus, so bleibt als gesetzliche Bestimmung über die zeitliche Wirksamkeit einer Zoll-

Besonderheit des Verfahrens über die Erteilung von Zollauskünften, sondern ein allgemeiner Grundsatz der RAbgO. (§ 13 RAbgO.). Eine Anweisung des RFM. über Erteilung oder Änderung einer Zollauskunft berührt jedoch die Rechte des Antragstellers so lange nicht, als sie nicht ausgeführt ist. Die Rechte aus der Zollauskunft sind nur an die erteilte Auskunft, nicht an Weisungen geknüpft, die dem LFinA. hinsichtlich der Erteilung der Auskunft zugegangen waren. Die Weisungen sind vielmehr, solange sie nicht in der Zollauskunft ihren Ausdruck gefunden haben, ein rein innerdienstlicher Vorgang. Auch § 8 Abs. 1 der VO. über die Ert. amtl. Zollauskunft ist nur eine solche innerdienstliche Anweisung. Es kann dahingestellt bleiben, ob sie sich ursprünglich, wie Trautvetter, „Das neue Deutsche Zolltarifrecht" (Berlin 1905) auf S. 214 annimmt, überhaupt nur auf Verfügungen der Direktiv- und Landeszentralbehörden zur Auslegung der Tarifbestimmungen bezog. Sie berührt jedenfalls das Recht des Antragstellers aus der ihm erteilten Zollauskunft nicht. Der Inhalt dieses Rechtes ist in § 2 ZollTarG. und in §§ 6, 7 der VO. über die Ert. amtl. Zollauskunft geregelt; es kann hiernach in Anspruch genommen werden, solange nicht die Zollauskunft durch Änderung der von ihr angewandten Rechtsnorm oder durch ausdrückliche Verfügung der Stelle, die die Zollauskunft erteilt hat, oder im Rechtsmittelweg geändert oder aufgehoben ist.

Die Vorentsch., die diese Rechtslage verkannt hat, wird aufgehoben. Die Sache ist spruchreif. Die Einfuhr, für die die Zollnachforderung geltend gemacht wird, ist innerhalb der im § 7 Satz 1 der VO. über die Ert. amtl. Zollauskunft bestimmten Frist von drei Monaten seit der Änderung der der BeschwF. erteilten Zollauskunft erfolgt. Da kein Zweifel darüber besteht, daß die BeschwF. die Verträge über den Bezug der Ware im guten Glauben an die Richtigkeit der Zollauskunft geschlossen hatte, findet die der BeschwF. unter dem 2. März 1925 erteilte Auskunft noch Anwendung. Danach ist die BeschwF. von der geltend gemachten Zollnachforderung freizustellen.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 17. März 1931, IV A 297/30 S.)

*

43. §§ 3, 6 Ges. über Erhöhung von Zöllen v. 8. April 1922 (RGBl. I, 386) u. Art. 2 §§ 1—3 VO. über Inkraftsetzung der Zollerhöhungen für Kaffee und Tee v. 20. Febr. 1930 (RZollBl. 61); § 1 VO. über die Zahlung der Zölle in Gold v. 17. Okt. 1923 (RZollBl. 279); Art. 1 Abs. 1 DurchfVO. der VO. über die Zahlung der Zölle in Gold v. 17. Okt. 1923 (RZollBl. 279); § 2 der 2. VO. z. Durchf. des MünzG. v. 12. Dez. 1924; § 868 BGB. Die VO. über Inkraftsetzung der Zollerhöhungen für Kaffee und Tee v. 20. Febr. 1930 ist rechtsgültig. Als Nachzollpflichtige können nach Art. 2 § 3 dieser VO. sowohl der unmittelbare Besitzer (Gewahrsamsinhaber) wie der mittelbare Besitzer in Betracht kommen. †)

Die angefochtene Entsch. hat die Nachzollforderung für insgesamt 2349 kg im freien Verkehr befindlichen Rohkaffee, den der BeschwF. nach den getroffenen Feststellungen der VorInst. über die angemeldete Menge Kaffee hinaus am 5. März im Besitz hatte, gebilligt und die Anfechtung als unbegründet zurückgewiesen. Auch die RBeschw. kann keinen Erfolg haben.

Sie bezeichnet die VO. des RFM. über die Inkraftsetzung der Zollerhöhungen für Kaffee und Tee v. 20. Febr. 1930 (RMBl. 1930, 45; RZollBl. 1930, 61), auf welcher die Zollforderung beruht, als rechtsungültig und hält es für unzulässig, daß von der Ermächtigung des Ges. v. 8. April 1922 (RGBl. I, 386), das den durch die Inflation geschaffenen Verhältnissen angepaßt sei, unter den veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen des Jahres 1930 noch Gebrauch gemacht werden könne. Diese Rüge ist nicht begründet. Das Ges. über die Änderung im Finanzwesen vom 8. April 1922 (RGBl. I, 335) hat in § 2 bestimmt, daß die Vorschriften eines Gesetzes über Erhöhung von Zöllen (Anl. 8), soweit nicht in ihnen ein anderes vorgeschrieben ist, einheitlich zugleich mit diesem Gesetz in Kraft treten. Das Gesetz über Erhöhung von Zöllen (Anl. 8) hat in § 1 den Zoll für Rohkaffee auf 160 ℳ, für den nicht rohen, z. B. gebrannten usw. Kaffee, auf 300 ℳ für 1 dz festgesetzt und in § 3 bestimmt, daß Rohkaffee und gebrannter usw. Kaffee, die sich am Tage des Inkrafttretens dieses Gesetzes im freien Verkehr des Zollgebiets befinden, nach näherer Bestimmung des RFM. der Nachverzollung unterliegen; nach § 6 des Ges. bestimmt der RFM. den Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes; er ist ermächtigt, die einzelnen Zollerhöhungen zu verschiedenen Zeitpunkten in Kraft zu setzen.

Dieses Gesetz, das nach seiner Fassung und nach seinem Inhalt von vornherein nicht eine nur vorübergehende Geltung haben sollte, ist hinsichtlich des festgesetzten Kaffeezolls noch in Geltung. Denn es ist insoweit bisher nicht außer Kraft gesetzt worden, insbes. auch nicht durch die Ges. über Zolländerungen v. 17. Aug. 1925 und v. 22. Dez. 1929 (RGBl. 1925, I, 261 und 1929, I, 227). Zur Aufhebung hätte es aber eines ausdrücklichen Gesetzgebungsakts bedurft. Hiernach war der RFM. ermächtigt, auf Grund der §§ 3 und 6 des Ges. über Erhöhung von Zöllen vom 8. April 1922 die VO. über Inkraftsetzung der Zollerhöhungen für Kaffee zu erlassen. Diese VO., die ordnungsmäßig im RMBl. verkündet ist, ist daher als rechtsgültig anzuerkennen. Nicht zu beanstanden ist auch, daß die VO. an die Stelle des Wortes „Mark" im Ges. v. 8. April 1922 das Wort „Reichsmark" gesetzt hat. In § 1 der VO. über die Zahlung der Zölle in Gold vom 17. Okt. 1923 (RZollBl. 279) und Art. I Abs. 1 der VO. zur Durchführung der VO. über die Zahlung der Zölle in Gold v. 17. Okt. 1923 (RZollBl. 279) ist bestimmt, daß die Papiermarkbeträge, die zur Abgeltung der in Goldmark festgestellten Zollschulden zu zahlen sind, nicht mehr durch Hinzuzählung eines Aufgeldes zum Grundzollbetrag, sondern durch Vervielfachung des Grundzollbetrags mit dem Goldumrechnungssatz errechnet werden. Damit sind für die Zölle die Voraussetzungen erfüllt, nach denen gem. § 2 der 2. VO. z. Durchf. des MünzG. v. 12. Dez. 1924 die Goldmark durch die Reichsmark ersetzt wurde. Diese Regelung erstreckt sich auch auf die Kaffeezölle im Ges. v. 18. April 1922, obwohl

---

auskunft nur § 78 RAbgO. Die Frage, ob eine Zollauskunft als „Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis" anzusehen ist, „die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder sie von Pflichten befreit", ist m. E. zu bejahen. Wenn § 2 ZollTarG. die Zollbehörden ermächtigt, über die Zolltarifsätze Auskunft zu geben, „zu welchen bestimmte Waren oder Gegenstände im deutschen Zollgebiet zugelassen werden", so ist damit die Erlaubnis oder Bewilligung ausgesprochen, Waren der beauskunfteten Art zu den in der Auskunft angegebenen Tarifsätzen einzuführen (so auch Becker, RAbgO., 7. Aufl., S. 238). Nach § 78 Ziff. 2 kann die in einer Zollauskunft enthaltene Genehmigung aber nur dann zurückgenommen werden, „wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung der Verfügung maßgebend waren". Demnach kann eine Zolltarifauskunft grundsätzlich nicht zurückgenommen oder für kraftlos erklärt werden, es sei denn, daß der Zolltarif eine gesetzliche Abänderung erfährt. Insbes. kann es als eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse nicht angesehen werden, wenn etwa die FinGer. Ware der beauskunfteten Art einem anderen Tarifsatz, als in der Auskunft angegeben, unterwerfen.

Die hier gezogenen Folgerungen können nicht als zu weitgehend bezeichnet werden, denn die die Auskunft erteilende Behörde hat die Möglichkeit, die Wirkungsdauer der Zollauskunft auf einen bestimmten Zeitraum festzulegen oder sie überhaupt als widerruflich zu erteilen. § 2 ZollTarG. verbietet nicht, die Auskunft als widerruflich oder für eine bestimmte Zeit zu erteilen. Und wenn § 78 bestimmt: „Soweit nicht Widerruf oder weitere Bedingungen vorbehalten sind", so hat der Gesetzgeber einen einfachen Weg geschaffen, um zu verhindern daß sich die Auskunftsbehörden für alle Ewigkeit dem Auskunftsuchenden gegenüber festlegen.

Ich kann deshalb der obigen Entsch. nur im Ergebnis, nicht aber in der Begründung beipflichten. Ich fasse nicht nur den § 8 der VO. v. 7. Jan. 1927, sondern die ganze VO. als Dienstanweisung, nicht als Rechtsverordnung auf. Da eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse i. S. des § 78 Ziff. 2 RAbgO. nicht zu ersehen ist, kann die BeschwF. mit Erfolg sich auf die in der Zollauskunft ausgesprochene Erlaubnis berufen.

RA. Dr. Martin Gottgetreu, Hamburg.

Zu 43. Die Klarstellung der Frage, was unter Besitz oder Gewahrsam im Sinne der Kaffee- und TeenachverzollungsO. (Art. 2 der VO. über Inkraftsetzung der Zollerhöhungen für Kaffee und Tee v. 20. Febr. 1930) zu verstehen sei, ist auch heute noch wertvoll. Denn auf den Besitz oder Gewahrsam ist zuletzt in der VO. betr. die Nachversteuerung von Zucker, die ZuckerDurchfVO. v. 6. Juni 1931 (RMBl. 363) abgestellt worden.

In näherer Begründung der vom RFH. in vorstehendem Urteil vertretenen Auffassung hat das RG. in dem oben angeführten Urteil des 4. StrSen. zur Auslegung des Begriffs „Besitz oder Gewahrsam" in der Kaffee- und TeenachverzollungsO. vom 24. Juni 1909, die im wesentlichen wörtlich mit der VO. vom Jahre 1930 übereinstimmt, ausgeführt:

Die Ansicht der BeschwF., daß unter Besitz hier nur der unmittelbare Besitz zu verstehen sei, findet weder in der Vorschrift selbst noch in dem für die Richtigkeit der behaupteten Auslegung herangezogenen § 13 VZollG. eine Stütze. Denn wenn in letzterem der Inhaber (natürliche Besitzer) des zollpflichtigen Gegenstandes als dem Staat gegenüber zur Entrichtung des Zolles verpflichtet bezeichnet wird, so ist dieses Verhältnis des Zollschuldners zur Sache in § 3 NachverzollungsO. bereits unter dem daneben selbst erwähnten „Gewahrsam" begriffen. Indem dann aber neben letzterem noch der Besitz als ein weiteres solches für die Anmeldung in Betracht kommendes Verhältnis aufgestellt wird, ergibt sich mit Notwendigkeit, daß der Kreis der Pflichtigen bei der Nachverzollung gegenüber dem § 13 a. a. O. erweitert werden sollte, und es spricht nichts dafür, daß dies nur in der Richtung des unmittelbaren Besitzes beabsichtigt wurde, zumal in

diese noch nicht in Kraft gesetzt waren. Denn sie umfaßt alle Gesetze und VO. des Reichs, nach denen für die Umrechnung der Goldmarkbeträge in die Währungseinheit der Goldumrechnungssatz maßgebend ist. Der Umstand, daß der Zeitpunkt des Inkrafttretens ungewiß war, ändert nichts daran, daß eine gesetzliche Regelung vorlag (s. auch RFH. 18, 107).

Nach Art. 2 § 3 der VO. über Inkraftsetzung der Zollerhöhungen für Kaffee und Tee v. 20. Febr. 1930 muß, wer am 5. März 1930 im freien Verkehr befindlichen Kaffee oder Tee im Besitz oder Gewahrsam hat, die Waren innerhalb einer Woche bei der Zollstelle seines Bezirks schriftlich unter Angabe der Art, der Menge und des Aufbewahrungsraums anmelden (zwecks Nachverzollung). Die VO. bringt, indem sie für die Anmeldepflicht neben dem Merkmal des Gewahrsams noch das Merkmal des Besitzes aufstellt, zum Ausdruck, daß für Nachverzollung für Kaffee und Tee nicht nur der unmittelbare Besitzer (Gewahrsamsinhaber), sondern auch der mittelbare Besitzer (§ 868 BGB.) anmeldepflichtig ist. Es können danach als Zollschuldner sowohl der unmittelbare wie der mittelbare Besitzer in Betracht kommen (s. auch RG., 4. StrSen., Urt. v. 7. Okt. 1910: ZZölle 1911, 90).

Nach den Feststellungen der VorInst. waren 30 Sack des in Rede stehenden Kaffees für den BeschwF. auf dem Lager seines Schwiegervaters für diesen eingelagert. Der Rest von 5 Sack befand sich bei dem BeschwF. Gemäß Art. 2 §§ 1, 2 und 3 der angeführten VO. ist der BeschwF. daher mit Recht als Zollschuldner in Anspruch genommen worden.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 13. Mai 1931, IV A 37/31.)

*

44. §§ 13, 36, 74 ff., 78 Abs. 1, 92 VZollG.; §§ 154 Abs. 1, 155 BranntwMonG. **Die Monopolausgleichsschuld entsteht — abweichend vom Zollrecht — nicht erst mit der Überführung der Ware in den freien Verkehr, sondern schon mit der Überschreitung der Zollgrenze. Die Festsetzung des Steuerbetrags und die Geltendmachung des Steueranspruchs ist aber erst möglich, wenn die Ware der zuständigen Zollstelle zur Abfertigung in den freien Verkehr oder auf Zollbegleitschein II angemeldet und gestellt oder wenn über sie so verfügt wird, als stünde sie im freien Verkehr.**

Abweichend vom Zollrecht entsteht die Monopolausgleichschuld schon mit der Überschreitung der Zollgrenze (BranntwMonG. § 154 Abs. 1, Urt. des erk. Sen. v. 9. Nov. 1927 IV A 340/27 [Ztschr. f. Zölle 1928 S. 17]).

Die Monopolausgleichschuld war also schon mit der Überschreitung der Zollinie entstanden, selbst wenn man annimmt, daß die Waren infolge der zollamtlichen Beschlagnahme noch nicht in den freien Verkehr getreten waren. Schuldner des Monopolausgleichs ist der, für dessen Rechnung die Ware eingeht. Ob die Waren für Rechnung des BeschwF. eingegangen sind, kann dahingestellt bleiben, da der BeschwF. jedenfalls als Gewahrsamsinhaber für den Monopolausgleich haftet (BranntwMonG. § 154 Abs. 2 Satz 2). Die Monopolausgleichforderung erweist sich also dem Grunde nach als berechtigt. Allerdings würde, wenn festgestellt wird, daß die Waren der zuständigen Zollstelle noch nicht zur Abfertigung in den freien Verkehr gestellt und über sie auch noch nicht so verfügt war, als stünden sie im freien Verkehr, der Steuerfestsetzung und der Geltendmachung des Steueranspruchs der Umstand entgegen, daß die Bemessungsgrundlage noch nicht bekannt ist (vgl. § 155 BranntwMonG. und § 220 Abs. 1 RAbgO.).

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 10. Dez. 1930, IV A 158/30.)

---

17. Sonstiges Steuerrecht.

45. Kapitalertragssteuer. **Wenn eine Genossenschaftsbrauerei, die ihren Geschäftsbetrieb nicht auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränkt, außer Dividende auch noch Warenrabatte gibt, dann unterliegen letztere nicht dem Steuerabzug vom Kapitalertrag.** †)

Die Genossenschaftsbrauerei, die ihren Geschäftsbetrieb nicht auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränkt, hatte für d. J. 1929 außer der verteilten Dividende noch Warenrabatte gegeben. Das FinA. forderte von den Rabatten 10% Steuerabzug vom Kapitalertrag. Der RFH. hat dieser Forderung nicht stattgegeben. RFH. 22, 146 über den Steuerabzug vom Kapitalertrag bei Kaufpreisrückvergütungen der Genossenschaften beziehe sich lediglich auf solche Genossenschaften, die ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränken, keine Gewinnabsicht haben und darum kein Gewerbe betreiben. Eine Genossenschaft, die ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränke, gelte dagegen für die Körperschaftsteuer als Erwerbsgesellschaft (vgl. RFH. 25, 79, insbes. 83), und zwar mit allen steuerlichen Folgen. Infolgedessen fänden auch die bei Erwerbsgesellschaften entwickelten Grundsätze über verdeckte Gewinnverteilung Anwendung. Nach diesen Grundsätzen (vgl. Evers, KörpStG., 2. Aufl., S. 568 ff. und ErgBd. S. 71 ff. zit. Entsch) würden im vorl. Falle die Rabatte dann als verdeckte Gewinne anzusehen sein, wenn sie allein den Mitgliedern der Genossenschaft zugute kämen. Die Genossenschaft habe unwidersprochen behauptet, daß für 1929 der Rabatt allen Abnehmern ohne Rücksicht auf die Mitgliedschaft gewährt werde. Sei der den Genossen gewährte Rabatt hiernach kein verdeckter Gewinn, so sei er auch kein „sonstiger Gewinn" i. S. des § 83 Abs. 1 Nr. 1 EinkStG. und unterliege nicht dem Steuerabzug vom Kapitalertrag. Das FinA. hatte hervorgehoben, daß der Rabatt für die Genossen in der Satzung vorgesehen sei, den übrigen Bierabnehmern aber in freier Entschließung zugebilligt wurde. Der Unterschied besteht allerdings, ist aber in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung. Bei der verdeckten Gewinnverteilung handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang. Entscheidend ist dabei, ob der Gesellschafter oder die Genossen mit Rücksicht auf ihre durch Anteilsbesitz verkörperte Zugehörigkeit zu dem Wirtschaftsgebilde mehr Vorteile erlangt haben als Außenstehende und ob die Vorzugsbehandlung der Gesellschafter oder Genossen beabsichtigt ist. Ob die Vorteile satzungsgemäß und mit rechtsverbindlicher Kraft vorgesehen sind oder von Fall zu Fall vereinbart oder schließlich in gewohnheitsmäßiger Übung gewährt werden, kann keinen Unterschied bedeuten.

Endlich weist die RBeschw. noch darauf hin, daß eine Rechtsanschauung, welche den Unterschied zwischen satzungsmäßig für die Mitglieder festgelegten Rabatten und den von Fall zu Fall mit Nichtmitgliedern vereinbarten Rabatten nicht gelten lasse, die Genossenschaften dazu verführen könne, den wenigen außenstehenden Kunden dieselben Rabatte wie den Mitgliedern zu geben, um damit der Besteuerung verdeckter Gewinne zu entgehen. Auch dieser Gedanke schlägt nicht durch. Sind die Rabatte, die eine Genossenschaft gewährt, von einigem wirtschaftlichen Gewicht und erklärt sich die Genossenschaft bereit, diese Rabatte allen ihren Kunden zu geben, so

---

diesem Falle ein dementsprechender klarer Ausspruch statt der Verwendung des allgemeinen Begriffs nahegelegen hätte. Insbes. steht aber einer solchen Einschränkung der für die fragliche Ausdehnung offenbar maßgeblich gewesene Grund entgegen, daß man die bei einer Nachverzollung naturgemäß wesentlich erschwerte Kontrolle und damit zugleich die Durchführung jener im finanziellen Interesse möglichst erleichtern und sichern wollte.

Wie das erwähnte RGUrt. mit Recht weiter bemerkt, kommt außer dem mittelbaren und unmittelbaren Besitzer als weiterhin gesamtschuldnerisch Verpflichteter auch noch der Besitzdiener des unmittelbaren Besitzers, wenn er den Gewahrsam an dem nachzuverzollenden Gegenstand ausübt, in Frage.

Dieses Ergebnis steht in Einklang mit dem Bestreben des Steuerrechts, den Kreis derer, an die sich die Steuerbehörde zur Sicherung des Steueraufkommens halten kann, weit zu ziehen. Es entspricht dem Wortlaut der Bestimmung wie ihrem Sinne, der dahin geht, jeden ohne Rücksicht auf die rechtliche Konstruktion seines Verhältnisses zur nachsteuerpflichtigen Ware zu verpflichten, wenn er nur die tatsächliche Herrschaftsmöglichkeit über sie hat. Denn nur so ist die Erfassung möglichst aller nachsteuerpflichtigen Waren sicherzustellen. Wo der Kreis der gegebenenfalls in Betracht kommenden StPfl. eng umgrenzbar ist, hat der Gesetzgeber die Verpflichtung zur Anmeldung nur dem Besitzer der Ware auferlegt, wie die BiernachsteuerO. v. 18. Juli 1923 (RGBl. I, 696) zeigt.

RegR. Dr. Kappes, Dresden.

Zu 45. Die Entsch. mag in der Konstruktion allenfalls haltbar sein. Das Ergebnis erscheint jedoch unbefriedigend. Man vermag nicht einzusehen, warum der Fall der Genossenschaft, welche Rabatte auch an Nichtmitglieder gewährt, in der behandelten Frage anders steuerrechtlich beurteilt werden soll, als der Fall, in welchem die Genossenschaft nur an Mitglieder liefert oder in welchem jedenfalls der Rabatt nur auf Mitglieder beschränkt ist. Es könnte eher noch das umgekehrte Ergebnis einleuchtend erscheinen, wenn man die sonstige steuerrechtl. Behandlung der Genossenschaft und die Begriffsabgrenzung dieses Rechtsinstituts berücksichtigt. Es dürften daher die Gründe und das Ergebnis des FinA. mehr Anspruch auf Anerkennung verdienen. Entgegen der Ansicht des RFH. erscheint auch mir mit dem FinA. wesentlich, daß der Rabatt für die Genossen in der Satzung vorgesehen ist, den übrigen Bierabnehmern aber in freier Entschließung zugebilligt wird. Diese können im voraus infolgedessen gar nicht wissen, ob sie den Rabatt erhalten oder nicht. Aus diesem Grunde erscheint auch der Hinweis der RBeschw. etwas Richtiges zu treffen, welcher davon ausgeht, daß die nunmehr vom RFH. entwickelte Ansicht die Genossenschaft dazu verführen könne, den wenigen außenstehenden Kunden dieselben Rabatte wie den Mitgliedern zu geben, um damit der Besteuerung verdeckter Gewinne zu entgehen. Wenn demgegenüber der RFH. darauf hinweist, dieser Gedanke schlage fehl, denn die Genossenschaft müsse sich bei dem erwähnten Verfahren wegen zahlreicher neu hinzukommender Käufer aus Nichtmitgliederkreisen einen größeren entgangenen Gewinn als Steuerersparnis herauszurechnen, so ist dabei übersehen, daß — wie bereits hervor-

werden sich vermutlich so zahlreiche Käufer aus Nichtmitgliederkreisen finden, daß sich die Genossenschaft mehr entgangenen Gewinn als Steuerersparnis herausrechnen muß. Im übrigen ist kein Rechtsgrundsatz gegen Versuche der Umgehung gefeit. Notfalls wäre in geeigneten Fällen mit den §§ 4, 5 RAbgO. einzugreifen.

(RFH., Urt. v. 21. April 1931, I A 372/30.)

*

× **46.** §§ 2, 6, 9 Nr. 1 LippGewuVerStG. v. 14. Mai 1926; §§ 9 Abs. 1 Nr. 4, 11 Abs. 1 Nr. 2 KörpStG. §§ 9 Abs. 1 Nr. 4, 11 Abs. 1 Nr. 2 KörpStG. finden auf das lippische Gewerbesteuerrecht keine Anwendung.

Nach § 9 Nr. 1 LippGewuVerStG. v. 14. Mai 1926 (LippGS. 339) wird der Gewerbeertrag nach den Best. des KörpStG. über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb und dessen Ermittlung festgestellt. Nach § 11 Abs. 2 Nr. 2 KörpStG. bleibt bei Ermittlung des Einkommens bei den nicht unter § 9 Nr. 4 fallenden öffentl. oder dem öffentl. Verkehr dienenden Sparkassen der Teil der Einkünfte außer Ansatz, der auf den eigentl. Sparkassenverkehr entfällt, mit Ausnahme der in § 83 EinkStG. bezeichneten Kapitalerträge. Die BeschwF., die ihre subjektive Gewerbesteuerpflicht in der RBeschwInst. nicht mehr in Abrede stellt, folgert aus diesen Vorschr. die objektive Steuerbefreiung für den Teil ihrer Einkünfte, der auf den eigentl. Sparkassenverkehr entfällt, mit Ausnahme der in § 83 EinkStG. bezeichneten Kapitalerträge.

Dieser Folgerung tritt aber der Sen. nicht bei. Denn der Sen. ist der Ansicht, daß der § 11 Abs. 1 Nr. 2 KörpStG. für die lipp. Gewerbesteuer überhaupt nicht gilt. Nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 KörpStG. sind von der KörpSt. befreit die öffentl. und dem öffentl. Verkehr dienenden Sparkassen, die sich auf die Pflege des eigentl. Sparkassenverkehrs beschränken, und nach § 11 Abs. 1 Nr. 2 KörpStG. bleibt bei Ermittlung des Einkommens im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht neben den in § 8 EinkStG. bezeichneten Einkünften außer Ansatz: bei den nicht unter § 9 Abs. 1 Nr. 4 fallenden öffentl. oder dem öffentl. Verkehr dienenden Sparkassen sowie bei den Sparkassen der Genossenschaften und Genossenschaftszentralen der Teil der Einkünfte, der auf den eigentl. Sparkassenverkehr entfällt, mit Ausnahme der in § 83 EinkStG. bezeichneten Kapitalerträge. Hier kommt der Grundsatz zum Ausdruck, daß bei den öffentl. oder dem öffentl. Verkehr dienenden Sparkassen und bei den Sparkassen der Genossenschaften und Genossenschaftszentralen die Einkünfte aus dem eigentl. Sparkassenverkehr körperschaftsteuerfrei sein sollen. Ein solcher Grundsatz ist aber dem LippGewStG. 1926 fremd. Nach § 2 Abs. 2 dieses Ges. gilt als Gewerbebetrieb jede fortgesetzte auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit der Genossenschaften, ohne daß der eigentl. Sparkassenverkehr der Genossenschaften ausgenommen ist, und aus § 6 Abs. 1 b a. a. O. ergibt sich, daß auch die Betriebe des Landes Lippe, sowie der Gemeinden, Gemeindeverbände und sonstigen öffentl. Körperschaften gewerbesteuerpflichtig sind, wenn sie gewerbsmäßig aufgezogen sind oder ganz oder teilweise Erwerbs- oder privatwirtschaftl. Nutzungszwecken dienen. Ist das der Fall, so besteht die Gewerbesteuerpflicht auch dann, wenn der Betrieb des Landes, der Gemeinden usw. eine Sparkasse ist und diese sich auf den eigentl. Sparkassenverkehr beschränkt. Damit ist aber im lipp. Ges. auch zum Ausdruck gekommen, daß die Sparkassen des Landes, der Gemeinden usw. ihre Einkünfte zu versteuern haben, gleichgültig, ob die Einkünfte auf dem eigentlichen Sparkassenverkehr beruhen oder aus anderen Quellen fließen. Hiernach gilt hinsichtlich der Sparkassen der Genossenschaften, der Genossenschaftszentralen, der Länder, der Gemeinden usw. die Vorschr. des § 11 Abs. 1 Nr. 2 KörpStG. nicht, weil aus §§ 2 Abs. 2, 6 Abs. 1 b LippGewStG. sich ergibt, daß der lipp. Gesetzgeber durch die Best. in § 9 Abs. 1 GewStG. nicht auch die Vorschr. des § 9 Abs. 1 Nr. 4 oder des § 11 Abs. 2 Nr. 2 KörpStG. zur Anwendung gezogen wissen wollte. Daß die BeschwF. unter die BefrVorschr. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 GewStG. falle, macht sie in dem RBeschwVerf. nicht mehr geltend. Daß aber auch bei der objektiven Ermittlung ihres steuerpflichtigen Einkommens der § 11 Abs. 1 Nr. 2 KörpStG. nicht anzuwenden ist, ergeben die obigen Darlegungen. Aus ihnen ergibt sich auch zugleich, daß von einer Schlechterstellung der BeschwF. gegenüber anderen Steuerpflichtigen nicht die Rede sein kann, weil nach den obigen Darlegungen eine Begünstigung des Sparkassenverkehrs auch bei anderen Steuerpflichtigen nicht stattfindet.

(RFH., 4. Sen., Urt. v. 14. Okt. 1931, IV A 127/31.)

---

gehoben — fremde Käufer nie wissen können, ob Rabatte gewährt werden oder nicht, und daß infolgedessen mit einem Zuwachs von Käufern aus Nichtmitgliederkreisen, wie er dem RFH. vorschwebt, kaum zu rechnen ist. Unerheblich ist m. E. schließlich der letzte Hinweis des RFH., wonach kein Rechtsgrundsatz gegen Versuche der Umgehung gefeit sei und daß notfalls in geeigneten Fällen mit den §§ 4, 5 einzugreifen sei. Ein solcher Hinweis besagt nichts gegenüber der praktisch befriedigenden Entsch. des FinA. Bestehen in der Praxis mehrere Auslegungsmöglichkeiten, so sollte man doch diejenige Möglichkeit benutzen, die wenigstens aller Voraussicht nach und bis zu einem gewissen Grade Steuerumgehungen ausschließt, damit man nicht erst auf die Rechtsbehelfe der §§ 4, 5 angewiesen ist. Es erscheint auch sehr fraglich, ob es tatsächlich Fälle gibt, in welchen man — wie der RFH. meint — mit den §§ 4, 5 Abhilfe schaffen könnte. Alles in allem scheint der RFH. in der vorl. Entsch. von der sonstigen Linie seiner Rspr. abgewichen zu sein. Es wäre zu wünschen, daß die Frage gelegentlich noch einmal zur Entsch. kommen würde, damit das jetzige Ergebnis einer Nachprüfung unterzogen werden kann.

RA. Dr. Bertold Herzog, Berlin.

Reichsversicherungsamt.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Zielke, Landgerichtsdirektor Kersting, Berlin.

[** Wird in den Amtl. Nachrichten für Reichsversicherung (Neue Folge der Amtl. Nachrichten des RVersA.) abgedruckt.]

○ Wird in den „Entscheidungen und Mitteilungen", herausgegeben von Mitgliedern des RVersA. (EuM.), abgedruckt.]

1. Reichsversicherungsordnung.

○ 1. §§ 153, 154, 165, 234 RVO. Bedarf nach § 55 GewO. der Arbeitnehmer, nicht der Arbeitgeber eines Wandergewerbescheins, so sind die §§ 459 ff. RVO. nicht anwendbar.

Die Firma H. in K. betrieb den Verkauf von Textilwaren in folgender Weise: Die Firma ließ Montag früh einen von ihr gemieteten Kraftwagen mit ihren Waren beladen. Dieser fuhr die ganze Woche hindurch hauptsächlich in der Provinz Schleswig-Holstein von Ort zu Ort. Die Waren wurden dabei in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle ohne vorherige Bestellung zum Verkauf feilgeboten. Als Begleiter des Wagens und Verkäufer diente der Kl. Er war gegen ein festes Gehalt von 40 *RM* wöchentlich bei der Firma angestellt und erhielt für seine Verpflegung und andere Auslagen wöchentlich 90—95 *RM*. Am Sonnabend nach seiner Rückkehr rechnete er mit der Firma ab. Zur Ausübung dieser Verkaufstätigkeit war ihm gem. § 55 GewO. ein Wandergewerbeschein erteilt worden. Seine Tätigkeit dauerte vom 1. Sept. bis 18. Nov. 1929. Die Firma hatte ihn bei der bekl. Krankenkasse ordnungsmäßig zum Beginn an- und zum Schluß abgemeldet. Am 23. Nov. 1929 wurde er krank und arbeitsunfähig und verlangte von der bekl. Krankenkasse die satzungsmäßigen Leistungen. Die Krankenkasse lehnte diese jedoch ab mit der Begründung, daß der Kl. auf Grund der §§ 166, 459 RVO. bei ihr nicht versichert sei. Sie ist auf die vom Kl. erhobene Klage in allen Instanzen unterlegen.

Nach § 55 GewO. bedarf eines Wandergewerbescheins, wer außerhalb des Gemeindebezirks seines Wohnorts ... ohne Begründung einer gewerblichen Niederlassung ohne vorgängige Bestellung in eigener Person die dort unter Nr. 1—4 als Wandergewerbe aufgeführten Tätigkeiten ausüben will. Der Wandergewerbeschein wird sonach für denjenigen ausgestellt, der in eigener Person das Wandergewerbe ausübt. Dabei ist es unerheblich, ob er dies für eigene oder fremde Rechnung, im eigenen oder im fremden Namen tut. Dagegen bedarf derjenige, für dessen Rechnung und in dessen Namen das Wandergewerbe durch die Person eines anderen ausgeübt wird, eines Wandergewerbescheins nicht (vgl. v. Landmann-Rohmer, Komm. z. GewO., 8. Aufl., Bd. 1 Teil 2 S. 683, Anm. 7 zu § 55). Der Wandergewerbeschein ist dementsprechend hier für den Arbeitnehmer, den Kl., nicht aber für den Arbeitgeber, die Firma H., ausgestellt worden. Die RVO. enthält in den §§ 459 ff. besondere Vorschriften nur für den Fall, daß ein Arbeitgeber, der eines Wandergewerbescheins bedarf, in seinem Wandergewerbebetrieb Personen beschäftigt, die er von Ort zu Ort mit sich führen will. Nur für einen solchen Fall bedurfte es auch besonderer Vorschriften, da hier kein fester Beschäftigungsort besteht (vgl. § 234 RVO.). In den Fällen dagegen, in denen der Arbeitgeber eine feste Betriebsstätte hat, von der aus der Arbeitnehmer beschäftigt wird, gilt diese Betriebsstätte nach §§ 153, 154 RVO. als Beschäftigungsort, und es entfiel daher die Notwendigkeit einer besonderen gesetzlichen Regelung für den Fall, daß der Arbeitnehmer zu seiner an verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeit eines Wandergewerbescheins bedarf. Nach dem unzweideutigen Wortlaut des § 459 RVO. enthält dieser auch derartige Vorschriften nicht. Die Ausstellung eines Wandergewerbescheins an den Arbeitnehmer ist daher für seine Krankenversicherung ohne Bedeutung.

Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, stand der Kl. als Handlungsgehilfe (§ 165 Nr. 3 RVO.) in einem krankenversicherungspflichtigen Arbeitsverhältnis zu der Firma H. Er war sonach gem. § 234 RVO. während der Dauer dieses Beschäftigungsverhältnisses Mitglied der bekl. Allgemeinen Ortskrankenkasse. Da er, wie ebenfalls unstreitig ist, fünf Tage nachdem er wegen Erwerbslosigkeit aus dieser mehr als sechswöchigen Versicherung ausgeschieden war, erkrankt und arbeitsunfähig geworden ist, so hatte er gem. § 214 RVO. die Regelleistung der Krankenkasse zu beanspruchen.

(RVersA., 1. RevSen., Urt. v. 24. April 1931, IIa K 15/31[1].) [K.]

*

2. § 537 Abs. 1 Nr. 3 RVO. **Betriebe, die sich mit der Ausführung von Gerüstbauarbeiten befassen, sind bei der Baugewerks-Berufsgenossenschaft versichert.**

Die Gerüstbauarbeiten gehören zu den Bauarbeiten i. S. des § 537 Abs. 1 Nr. 3 RVO., wobei es unerheblich ist, ob sie innerhalb eines gewerbsmäßigen Baubetriebs oder außerhalb eines solchen ausgeführt werden. Allerdings sind sie in dem die Grundlage für die Zuständigkeit der BaugewerksBerGen. bildenden Bundesratsbeschl. v. 21. Mai 1885 nicht ausdrücklich aufgeführt, doch stellen sie sich ihrer Natur nach als Bauarbeiten dar, und Betriebe, die sich mit ihrer Ausführung befassen, sind bei der örtlich zuständigen BaugewerksBerGen. versichert. Dementsprechend sind auch in dem alphabetischen Verzeichnis der Gewerbszweige (zu vgl. Handb. d. UV., 3. Aufl., Bd. III S. 1 ff., insbes. S. 39), das allerdings nur einen Anhalt für die Beurteilung der Zugehörigkeitsfrage bildet (EuM. 17, 80; 18, 87), Gerüstverleihbetriebe den BaugewerksBerGen. zugeteilt. Den eigentlichen Gerüstbauarbeiten sind auch die Vorarbeiten dazu, wie das Auf- und Abladen und das Befördern von Gerüsten von und zur Baustelle, hinzuzurechnen und stehen gleichfalls unter Versicherungsschutz.

(RVersA., RekEntsch. v. 8. Okt. 1930, Ia 1905/30, EuM. 30, 305.) [Z.]

*

3. I. § 544 RVO. **Zur Frage der Versicherungspflicht, wenn ein Versicherter vorübergehend in einem fremden Betrieb Hilfe leistet.**

II. § 553a RVO. **Die Vorschrift des § 553a und die des § 627 RVO., soweit sie sich auf Unfälle beim Lebensretten bezieht, kommen nur hilfsweise dann in Betracht, wenn der Unfall beim Lebensretten nicht bereits als Unfall bei einem versicherten Betriebe oder einer versicherten Tätigkeit (Betriebsunfall) anzusehen ist.**

Durch eine nur gelegentliche und vorübergehende Unterbrechung der ständigen Tätigkeit in einem Betriebe wird der Zusammenhang mit diesem Betriebe nicht gelöst und es erfolgt versicherungsrechtlich kein Übertritt in den fremden Betrieb. Es entspricht, wie das RVersA. bereits wiederholt ausgesprochen hat, der Absicht des Gesetzes, die Entschädigungspflicht in der Regel den VTr. aufzuerlegen, denen die über die Arbeitskraft der Verletzten im wesentlichen verfügenden Arbeitgeber angehören und denen die für die Verletzten gezahlten Löhne regelmäßig zur Beitragserhebung nachgewiesen werden. Hieran ändert sich auch dann nichts, wenn die Hilfeleistung in dem fremden Betriebe die Verletzten wesentlich anders gearteten oder erhöhten Gefahren ausgesetzt hat. Zwar hat das RVersA. in seiner früheren Rspr. den Standpunkt vertreten, daß die UV. sich nur auf solche Fälle erstrecke, in denen der Versicherte einer Einwirkung von dem Betriebe eigentümlichen Gefahren ausgesetzt sei, während sie betriebsfremde Gefahren nicht umfasse. Diese Auffassung ist jedoch durch die spätere Rspr. des RVersA. seit langem überholt.

Schon vor dem Inkrafttreten des § 553a RVO., der von der Entschädigung bei Unfällen beim Lebensretten handelt, konnte ein solcher Unfall die Entschädigungspflicht eines Trägers der UV. begründen, wenn er nämlich mit der Beschäftigung in einem Betriebe oder bei einer Tätigkeit zusammenhing, die der Versicherung bei diesem VTr. unterlag. Daran ist durch die Einfügung des § 553a in das Gesetz nichts geändert worden. Diese Vorschr. hat vielmehr nur die Bedeutung, über den bisherigen Rechtszustand hinausgehend bei Unfällen beim Lebensretten auch dann, wenn dieses mit einem versicherten Betriebe oder mit einer versicherten Tätigkeit nicht in Zusammenhang steht, Versicherungsschutz zu gewähren. Zur Entschädigung verpflichtet ist in diesen Fällen — und nur in ihnen — der im § 627 RVO. bestimmte VTr. Die Vorschr. des § 553a RVO. und die des § 627 RVO., soweit sie sich auf Unfälle beim Lebensretten bezieht, kommt also nur hilfsweise in Betracht in dem Sinne, daß bei einem Unfall beim Lebensretten nicht ohne weiteres der in § 627 RVO. bestimmte VTr. zur Entschädigung verpflichtet ist, sondern daß in jedem Falle in erster Linie zu prüfen ist, ob nicht der Unfall als Betriebsunfall anzusehen und der zur Entschädigung eines solchen zuständige VTr. für seine Folgen aufzukommen hat.

(RVersA., RekEntsch. v. 16. Mai 1931, Ia 2456/30, EuM. 30, 323.) [Z.]

*

4. § 545a RVO. **Unfall auf dem Wege zum Heimatsorte über Wochenende.**

§ 545a RVO. stellt der Beschäftigung im Betriebe die mit dieser zusammenhängenden Wege von und zur Arbeitstätte gleich. Seine Tätigkeit im Betriebe machte es notwendig, daß der Kl. sich in der Nähe der Betriebsstätte in U. eine Schlafstelle mietete. Diese wurde dadurch der Mittelpunkt seines außerberufl. Lebens. Hieran ändert auch der Umstand nichts, daß der Kl. von Sonnabend nachmittag bis Montag früh seine Eltern in W. aufzusuchen pflegte und deshalb Logis und Kost in U. nur für die Zeit vom Montag bis Sonnabend früh genommen hatte, da hierfür der Wunsch, mit den Angehörigen zusammenzukommen, unvermeidbare Ausgaben zu ersparen, also rein eigenwirtschaftl. Zwecke maßgebend waren. Als Weg, der mit der täglichen Arbeit im Betriebe zusammenhing, kam für ihn somit nur der Weg zwischen seinem Logis in U. und seiner Arbeitstätte in Betracht. Alle darüber hinausgehenden oder in anderer Richtung sich bewegenden Wege, namentlich auch der Besuch über Sonntag in W., hängen zwar mit der Tatsache zusammen, daß der Kl. in größerer Entfernung von seiner Familienwohnung Arbeit genommen hatte; sie haben aber keinen Zusammenhang mit der Beschäftigung, d. h. der täglichen Tätigkeit im Betriebe.

(RVersA., RekEntsch. v. 29. Mai 1931, Ia 4540/29, EuM. 30, 121.) [Z.]

*

5. § 545a RVO. **Unfall auf dem Wege von einer Arbeitstätte zur andern.**

Wenn ein Versicherter sich von einer Arbeitstätte unmittelbar zu einer anderen begibt, so beginnt regelmäßig mit dem Verlassen der ersten der Weg zu der zweiten Arbeitstätte. Dies muß auch dann gelten, wenn dieser Weg zur neuen Arbeitstätte mit dem Heimweg zur Wohnung in gleicher Richtung verläuft. In einem solchen Falle gibt es keinen mit der Beschäftigung in dem Betriebe zusammenhängenden Weg von der ersten Arbeitstätte i. S. des § 545a RVO. Von einem mit dem betreffenden Betrieb zusammenhängenden Heimweg kann bei Gleichheit der Wege erst dann gesprochen werden, wenn der Weg von der Arbeitstätte nicht nur in Richtung, sondern auch mit dem Zwecke und Ziele, den Mittelpunkt der eigenwirtschaftl. Beziehung zu erreichen, angetreten wird.

Solange der Heimweg und der Weg zu der Arbeitstätte gleich sind, kann zur Feststellung des Zweckes oder Zieles des Weges der Wille des Versicherten z. Z. des Unfalls nicht unberücksichtigt bleiben. Bei der Feststellung, welcher Art der Weg gewesen ist, wird mangels sicherer objektiver Merkmale ein besonders strenger Nachweis zu fordern sein, da der Versicherte diesen Willen auf dem Wege noch ändern kann. Erscheinen die Behauptungen des Versicherten daher glaubwürdig, und werden sie durch andere Umstände wesentlich gestützt und wahrscheinlich gemacht, so muß ihnen gefolgt werden.

(RVersA., Entsch. v. 7. Mai 1931, Ia 1926/29, EuM. 30, 3.) [Z.]

---

2. Angestelltenversicherungsgesetz.

6. § 1 Abs. 1 Nr. 2 AngVersG. **Vorrichter in einer Jutespinnerei und -weberei sind auch nach der durch die Zweite Verordnung zur Änderung der Bestimmung von Berufsgruppen der AngVers. vom 15. Juli 1927 (RGBl. I, 222) veränderten Rechtslage nicht versicherungspflichtig nach dem AngVersG., sondern gehören zur JV.**

(RVersA., Entsch. v. 17. Juni 1931, III AV 25/31 B, EuM. 30, 406.) [Z.]

*

7. § 1 Abs. 1 Nr. 4 AngVersG. **Leiterinnen von Annahme- und Ausgabestellen einer Färberei und Großwäscherei, die in der Hauptsache Aufträge zum Waschen, Reinigen oder Färben gegen Auftragsbestätigung annehmen, in ein Auftragsbuch und in eine Kundenkartei eintragen, die Aufträge an die Wäscherei und Färberei weitergeben, die gereinigten oder gefärbten Sachen den Kunden zurückgeben, in das Ausgabebuch eintragen, die zu zahlenden Beträge einziehen, darüber ein Kassenbuch führen und monatlich abrechnen, daneben die mit der Annahme und Ausgabe der Sachen verbundenen gewerblichen Arbeiten verrichten sowie Laden und Flur reinigen, sind als Handlungsgehilfinnen versicherungspflichtig.**

(RVersA., Entsch. v. 17. Juni 1931, III AV 19/31 B, EuM. 30, 506.) [Z.]

*

****○ 8.** **Ein der Angestelltenversicherung unterliegender Polier ist auch in der sogenannten stillen Zeit, während der seine betriebsleitende und beaufsichtigende Tätigkeit erheblich eingeschränkt ist und die körperliche Arbeitsleistung überwiegt oder ausschließlich ausgeübt wird, angestelltenversicherungspflichtig, wenn das Dienst- und Vertragsverhältnis als Polier auch in dieser Zeit weiterbesteht, und dieser jederzeit bereit ist, seine Beschäftigung als Polier wieder aufzunehmen.**

(RVersA., 1. BeschlSen. f. Angest.-, Knappsch.- u. Arbeitslosenversi., Beschl. v. 11. März 1931, III AV 56/30 B.) [K.]

*

9. § 2 AngVersG. **Weihnachtsgratifikationen, welche vom Arbeitgeber, wenn auch ohne rechtliche Verpflichtung, neben dem Gehalt während eines wirtschaftlich erheblichen Zeitraumes in regelmäßiger Wiederkehr gewährt worden sind, sind, sofern nicht besondere Umstände für deren künftigen Fortfall sprechen, gewohnheitsmäßige Bezüge i. S. § 2 AngVersG. und daher anteilmäßig bei der Berechnung des Beitrags zu berücksichtigen.**

(RVersA., Entsch. v. 17. Juni 1931, III AV 8/31, B, EuM. 30, 409.) [Z.]

---

3. Knappschaftsgesetz.

○ 10. Art. 8, 50 EGRKnappschG.; § 26 RKnappschG. AFass.; §§ 78, 243 RKnappschG. NFass.; §§ 4, 24 der Anl. zu Teil III Abschn. 4 VersVertr. (RGBl. 1919, 779 u. 791). **Für die bei einem Knappschaftsverein des Saargebietes zurückgelegten Dienstjahre hat die Reichsknappschaft einem Pensionskassenmitglied keine Alterspension zu gewähren.**

Der Anspruch des Kl. richtet sich nach § 26 RKnappschG. AFass. Die Rechte und Pflichten der Knappschaftsvereine des Saargebiets sind aber nicht auf die Bekl. (Reichsknappschaft) übergegangen, da Art. 8 EGRKnappschG. infolge der vom Vertrag von Versailles geschaffenen staatsrechtlichen Verhältnisse diese nicht umfaßt. Um bei Anwendung des § 26 die Rechte, die ein Versicherter durch seine Mitgliedschaft bei einem Knappschaftsverein des Saargebiets erworben hatte, berücksichtigen zu können, hätte es somit einer besonderen Vorschrift bedurft. Von dieser Möglichkeit, die Art. 50 EGRKnappschG. vorsieht, ist bisher kein Gebrauch gemacht worden. In der Ermächtigung zum Erlaß solcher Bestimmungen kann keine Anordnung erblickt werden, welche in verfassungsmäßig gewährleistete Rechte solcher Versicherter eingreift. Eine Änderung der RVers. ist durch Art. 50 somit nicht bewirkt.

Die bei dem F.er Knappschaftsverein verbrachten Dienstjahre sind aber auch nicht auf dem Weg über die Mitgliedschaft des Kl. bei dem Allgemeinen Knappschaftsverein in B., dessen Rechtsnachfolgerin die Bekl. ist, anrechnungsfähige Dienstzeit geworden. Die Erklärung des B.er Knappschaftsvereins v. 28. Jan. 1922, daß Kl. mit dem bei dem F.er Knappschaftsverein erworbene Dienstalter in die Pensionskasse übernommen sei, hat diese Wirkung nicht. Für das Geltungsgebiet des PrKnappschG. v. 17. Juni 1912 (GS. 137) bedeutet, wie dies bereits in einer Reihe von Entsch. ausgesprochen ist (vgl. E. 3051: RVersANachr. 1927, 311; EuM. 20, 428 Nr. 191)[1], diese Erklärung, daß damit eine Übernahme der Verpflichtungen der anderen Knappschaft stattgefunden hat, daß aber die übernehmende Knappschaft, die von ihr, d. h. für die bei ihr verbrachte Mitgliedszeit, zu gewährenden Leistungen so zu berechnen hat, als sei der Invalide auch früher bei ihr Mitglied gewesen. Die Beziehungen zwischen dem damals bayrischen, mithin außerpreußischen F.er Knappschaftsverein und dem B.er Knappschaftsverein sind durch den Freizügigkeitsvertrag v. 1. Sept. 1917 geregelt. Auch nach diesem Vertrag tritt keine Übernahme der Verpflichtungen des F.er Knappschaftsvereins durch die Rechtsvorgänger der Bekl. ein. Abschn. A § 10 des Vertrags sagt nämlich ausdrücklich, daß aus dem Bewilligungsbescheid jeder Verein dem Berechtigten nur für seinen Anteil haftet, und ferner, daß der letzte Verein die gesamte Pension auszahlt, dabei aber lediglich der Geschäftsführer der übrigen Vereine ist. Haftbar ist die Bekl. dem Kl. somit nur für denjenigen Teil der Invalidenpension, welcher auf die Dienstzeit entfällt, die er in ihrem Gebiete zurückgelegt hat.

Auch § 243 RKnappschG. gewährt dem Kl. keine Stütze für seinen Anspruch. Abgesehen davon, daß diese Vorschrift sich nur auf die Berechnung der Leistungen bezieht und nicht die Frage regelt, ob die Wartezeit von 300 Beitragsmonaten nach § 36 RKnappschG. erfüllt ist, kommt sie auch deshalb nicht in Frage, weil nur Leistungen zu berücksichtigen sind, die auf Grund der Satzungen früherer deutscher Knappschaftsvereine festgesetzt sind. Hierzu gehört aber der F.er Knappschaftsverein ebensowenig wie der S.er Knappschaftsverein, der ebenfalls ein Knappschaftsverein des Saargebiets ist. Für diesen Knappschaftsverein ist dies in der E. 3445 (ANRVers. 1929, IV 228; EuM. 24, 398 Nr. 163)[2] ausdrücklich ausgesprochen. Der Kl. kann aus diesem Grunde auch nicht geltend machen, daß seine Ansprüche aus der F.er Mitgliedschaftszeit durch seine versicherungspflichtige Zugehörigkeit zu einem knappschaftlich versicherten Betriebe nach dem 1. Juli 1926 auf Grund von § 78 RKnappschG. sich gegen die Bekl. richteten.

Hiernach bleibt dem Kl. für seine Rechte aus seiner Mitgliedschaftszeit bei dem F.er Knappschaftsverein nur dieser und sein Rechtsnachfolger, der Saarknappschaftsverein, verpflichtet. Damit sind auch die Ansprüche des Kl. aus der Satzung des F.er Knappschaftsvereins genügend gewahrt, und es ist der Vorschrift der §§ 4 und 24 des Saarstatuts Rechnung getragen. Tatsächlich wird auch die Alterspension für diese Dienstjahre vom Saarknappschaftsverein geleistet und durch die Bekl. zur Auszahlung gebracht.

(RVersA., 2. RevSen. [KnappschSen.], Urt. v. 9. Okt. 1930, IIIa Kn 138/30[2].) [K.]

*

**** ○ 11.** § 54 RKnappschG. **Zuschläge, die mit Rücksicht auf den Familienstand gezahlt werden, gehören zum Arbeitsentgelt.**

Der Begriff des Arbeitsentgelts ist im RKnappschG. nicht näher festgelegt. Er ist daher übereinstimmend auszulegen mit dem allgemeinen Begriff des Entgelts in der RVO. und dem AngVersG. Nach § 160 RVO., § 2 AngVersG. gehören zum Entgelt i. S. dieser Gesetze neben Gehalt oder Lohn auch Gewinnanteile, Sach- und andere Bezüge, die der Versicherte, wenn auch nur gewohnheitsmäßig, statt des Gehaltes oder Lohnes oder neben ihm von dem Arbeitgeber oder einem Dritten erhält. Es fallen unter das Entgelt also grundsätzlich alle vermögenswerten Vorteile, die dem Beschäftigten als Vergütung für seine Arbeit tatsächlich gewährt werden. Die Form der Lohnbemessung ist hierbei ohne Bedeutung. Danach gehören, wie in der Rspr. und im Schrifttum übereinstimmend angenommen wird, auch die Kinder- und Frauenzuschläge zum Entgelt. Denn „sie sind keine freiwilligen, unentgeltlichen Zuwendungen und haben auch nicht lediglich in allgemeinen sozialen Fürsorgeerwägungen ihren Grund. Vielmehr sind sie im LohnTarVertr. dem Arbeitnehmer ausdrücklich zugesichert und zu den ihm obliegenden Verpflichtungen in so enge Beziehung gesetzt, daß sie sich ebenso wie der Tarifgrundlohn als die Gegenleistung für seine Dienste darstellen" (Bescheid des RVersA. v. 15. Sept. 1923, I 2498, II 3167 zu §§ 563, 160 RVO.; Breithaupt, 1924, S. 47 Nr. 33; vgl. Hanow, RVO., Anm. 3 zu § 160; Hahn-Kühne, Handb. der KrankVers., Anm. 24b zu § 165 RVO.; Dersch, AngVersG., Anm. 5a zu § 2; Eckert-Heimann, RKnappschG., Anm. 2 zu § 54; BayLVersA. v. 12. Febr. 1927 zu §§ 1311 ff. RVO.: EuM. 21, 328; ObSchiedsG. f. AngVers. v. 30. März 1918 zu § 2 AngVersG.: AngVersNachr. 1918, 208 Nr. 298).

Die Berechnung des Jahresarbeitsverdienstes für die Feststellung der Versicherungspflicht, also für die Frage, ob die Versicherungsgrenze nicht überschritten ist (§ 49 RKnappschG. i. Verb. m. § 1 Abs. 3 und § 3 AngVersG.), ist scharf auseinanderzuhalten von der Berechnung des monatlichen Arbeitsentgeltes für die Einordnung in die Gehaltsklassen zur Beitragsleistung (§ 54 RKnappschG., § 171 AngVersG.; vgl. Dersch, AngVersG. Anm. 14c zu § 1).

(RVersA., 3. RevSen. [KnappschSen.], Urt. v. 19. Dez. 1930, IIIa Kn 637/29[3].) [K.]

*

○ 12. § 66 RKnappschG. **Die Angestelltenpensionskasse hat die den Versicherten günstigeren Leistungen des AngVersG. stets zu gewähren, selbst wenn es sich um Leistungen handelt, die ihrer Art nach im RKnappschG. vorgeschrieben sind.**

Nach § 66 RKnappschG. „bewendet es, soweit nach dem AngVersG. Leistungen zu gewähren sind, die über die nach diesem Ges. vorgeschriebenen hinausgehen, bei den Vorschriften des AngVersG.". Zu Unrecht meint das KnappschOVersA., daß hiernach nur die Leistungen des AngVersG. gewährt werden müssen, die der Art nach im RKnappschG. nicht vorgesehen seien (vgl. Reuß-Hense, RKnappschG. Anm. 1 zu § 66). Diese Auffassung steht mit dem eindeutigen und klaren Wortlaut des § 66 in Widerspruch, welcher diese Einschränkung nicht macht. Die Auslegung des KnappschOVersA. widerspricht auch dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Wie das RVersA. wiederholt ausgesprochen hat, soll § 66 verhindern, daß Angestellte in knappschaftlichen Betrieben, die infolge des Ersatzes der reichsgesetzlichen Angestelltenversicherung durch die Angestelltenpensionsversicherung nur noch der Versicherung in der Angestelltenpensionskasse unterliegen, dadurch schlechter gestellt werden, als wenn sie nach dem AngVersG. versichert gewesen wären. Mitglieder der Angestelltenpensionskasse sollen danach, falls es für sie günstiger ist, einen Leistungsanspruch nach dem AngVersG. geltend machen können, soweit er ihnen im Falle der Versicherung nach dem AngVersG. zugestanden haben würde (E. 3954, ANachrRVers. 1931, IV, 39; EuM. 29, 141 Nr. 53; auch EuM. 25, 242 Nr. 102).

Hiernach steht der Prüfung, ob der Kl. ein Anspruch auf Waisenrente nach den Vorschriften des AngVersG. zusteht, nicht entgegen, daß das RKnappschG. ein gleichartiges Waisengeld kennt, das der Kl. aber nach den für dieses Waisengeld geltenden Vorschriften des Knappschaftsrechtes nicht zusteht.

(RVersA., 3. RevSen. [KnappschSen.], Urt. v. 6. März 1931, IIIa Kn 476/30[2].) [K.]

*

**** 13.** § 247 Abs. 2 RKnappschG. **Sind Deckungsmittel zur Abkürzung der Wartezeit in der Angestelltenversicherung entrichtet, so können, sofern Pensionskassenbeiträge für diese Zeit nicht vorliegen, die hierdurch in der Angestelltenversicherung zurückgelegten Beitragsmonate gemäß §§ 122 Nr. 6, 122a Nr. 1 der Satzung der Reichsknappschaft nicht als Beitragsmonate in der Angestelltenpensionskasse nach § 247 Abs. 2 RKnappschG. angerechnet werden.**

Der Kl. begehrt auf Grund des § 247 Abs. 2 Satz 1 RKnappschG. die Anrechnung der Zeit v. 1. Aug. 1911 bis 31. Juli 1921, für welche ihm die Wartezeit in der Angestelltenversicherung abgekürzt ist, als Beitragsmonate in der Angestelltenpensionskasse. Nach § 247 Abs. 2 Satz 1 RKnappschG. gelten, soweit er hier in Frage kommt, als Beitragsmonate in der Angestelltenpensionskasse auch alle die Monate, in denen das Mitglied Beiträge zur reichsgesetzlichen Angestelltenversicherung geleistet hat oder eine Beschäftigung in knappschaftlich versicherten Betrieben nachweisen kann. Da der Kl. erst seit dem 1. Aug. 1917 als Angestellter in einem knappschaftlich versicherten Betriebe tätig gewesen ist, kommt eine Anrechnung der Zeit v. 1. Aug. 1911 bis 31. Juli 1917 schon aus diesem Grunde nicht

[1]) JW. 1927, 2243[2].   [2]) JW. 1929, 2389[3].

in Frage. In der Zeit v. 1. Aug. 1917 bis zum 31. Juli 1921 ist der Kl. in einem knappschaftlich versicherten Betriebe tätig gewesen. Er hat deshalb die Voraussetzungen des § 247 Abs. 2 Satz 1 RKnappschG. erfüllt. Es fragte sich aber, ob die Anrechnung der Zeit v. 1. Aug. 1917 bis 31. Juli 1921 als Beitragsmonate in der Angestelltenpensionskasse durch die Bestimmungen der Satzung der Reichsknappschaft, welche auf Grund des § 132 Abs. 3 und 4 RKnappschG. ergangen sind, ausgeschlossen ist. Gemäß § 122 Nr. 6 der Satzung der Reichsknappschaft in der Fassung des Hauptversammlungsbeschlusses v. 17. Jan. 1930 gelten unter bestimmten Voraussetzungen als Beitragsmonate in der Angestelltenpensionskasse Monate, in denen v. 1. Jan. 1913 bis 31. Dez. 1923 bzw. 30. Juni 1926 während einer knappschaftlichen Beschäftigung Beiträge zur Reichsversicherungsanstalt für Angestellte entrichtet sind. Diese Voraussetzungen hat der Kl. in der Zeit v. 1. Aug. 1917 bis 31. Juli 1921 nicht erfüllt. Er hat zwar gemäß Art. III Ges. über Änderung des AngVersG. v. 23. Juli 1921 (RGBl. 1173) i. Verb. m. § 395 AngVersG. durch Einzahlung einer Prämienreserve die Wartezeit zum Bezug der Leistungen des AngVersG. abgekürzt. Er hat damit aber nicht, wie es § 122 Nr. 6 der Satzung vorschreibt, in der genannten Zeit „Beiträge zur Reichsversicherungsanstalt für Angestellte entrichtet". Zwar gelten in der Angestelltenversicherung die Abkürzungsjahre nach Entrichtung der Prämienreserve in jeder Beziehung wie sonstige ordnungsmäßig mit Beiträgen belegte Beitragszeiten (Dersch, AngVersG. Anm. 5 zu § 384). Diese rechtliche Wirkung ist aber nicht durch die Zahlung von Beiträgen erreicht worden, sondern durch die Zahlung einer Prämienreserve. Diese zur Abkürzung der Wartezeit zu zahlende Prämienreserve stellt nicht etwa die Summe der für die abzukürzende Zeit zu entrichtenden Beiträge dar. Vielmehr waren laut Bekanntmachung des Reichskanzlers v. 28. Dez. 1912 (RGBl. 1913, 4) für die Berechnung der Prämienreserve in dem Fall des § 395 die Rechnungsgrundlagen der Denkschrift betreffend die Pensions- und Hinterbliebenenversicherung der Privatangestellten (Nr. 986 der RTDrucks., 12. Legislaturperiode, 1. Session 1907/09) zu verwenden. Auch die nach § 384 AngVersG. zur Abkürzung der Wartezeit einzuzahlenden Deckungsmittel sind nach Art. I Nr. 2 VO. über die Abkürzung der Wartezeit und den Einkauf von Beitragsmonaten in der Angestelltenversicherung v. 14. Juli 1926 (RGBl. I, 1926, 413) auf Grund der gleichen Denkschrift und, soweit die Kinderrenten in Betracht kommen, auf Grund der im ersten Beiheft zu der Zeitschrift „Die Angestelltenversicherung" 1914 angegebenen Zahlen zu berechnen (Dersch, Nachtrag zum Komm. z. AngVersG. S. 39 zu S. 902 des Komm.). Die Prämienreserven (Deckungsmittel) zur Abkürzung der Wartezeit werden hiernach unter anderem unter Verwendung bestimmter Formeln unter Berücksichtigung des Alters des Versicherten bei Beginn der Versicherung berechnet. Sie stellen damit nicht die Summe der für die abgekürzte Zeit bei Versicherungspflicht zahlbaren Beiträge dar. Es bleibt deshalb bei dem allgemeinen Grundsatz des § 122a Nr. 1 der Satzung. Hiernach werden bei Berechnung des Ruhegeldes Steigerungsbeträge nach § 121 der Satzung für Zeiten der Beschäftigung in knappschaftlich versicherten Betrieben nicht angesetzt, während deren keinerlei knappschaftliche Pensionskassenbeiträge entrichtet sind.

(RVersA., 3. RevSen. [KnappschSen.], Urt. v. 19. Sept. 1930, IIIa Kn 407/30³.) [K.]

*

****O 14.** Für die Einreihung von Gruppen von Versicherten eines Tarifgebiets, die dem Gehaltstarif nicht unterstehen, in eine der Gehaltsklassen des § 54 RKnappschG. ist, soweit die Neuberechnung von Pension nach § 247 Abs. 1 RKnappschG. oder ihre Berechnung nach § 248 Abs. 1 RKnappschG. in Frage steht, das durchschnittlich von dieser Gruppe im Juli 1926 bezogene Endgehalt maßgebend. †)

(RVersA., 2. RevSen. [KnappschSen.], Urt. v. 24. Sept. 1931, IIIa Kn 764/31².) [K.]

Zu 14. Die vorl. Entsch. nimmt zu der streitigen Frage Stellung, nach welchen Grundsätzen in der knappschaftlichen Pensionsversicherung die Leistungen der Pensionskasse, insbes. das Ruhegeld, in den Fällen der Neuberechnung gem. §§ 247, 248 RKnappschG. festzustellen sind. Für die Beantwortung dieser Frage ist neben den genannten §§ 247, 248 der § 54 RKnappschG. maßgebend. Der § 54 Abs. 2 a. a. O. ermächtigt die Reichsknappschaft, für einzelne Gruppen von Versicherten die Zugehörigkeit zu den Gehaltsklassen des § 54 Abs. 1 zu bestimmen. Wenn die Reichsknappschaft von dieser Ermächtigung — wie im vorl. Falle — in der Weise Gebrauch gemacht hat, daß die außertariflich entlohnten Versicherten nicht unter die Ausnahmen fallen, so müssen für diese Gruppe der Versicherten die gesetzlichen Vorschr. maßgebend bleiben. Nach der ausdrücklichen Vorschr. der §§ 247, 248 RKnappschG. ist aber für die Neuberechnung der Versicherungsleistungen die Gehaltsklasse maßgebend, in welcher das Mitglied nach seinem Hauptberuf am 1. Juli 1926 beitragspflichtig war oder gewesen wäre. Der KnappschSen. hat diese Vorschr., ohne aus wirtschaftl. Gründen Ausnahmen zuzulassen, dahin ausgelegt, daß das durchschnittlich von der Gruppe in gleicher Art beschäftigter und in gleicher Weise verantwortlichen Angestellten im Juli 1926 bezogene Endgehalt maßgebend sein soll. Gegen diese Auslegung sind Bedenken nicht zu erheben. Der Entsch. ist daher im Ergebnis zuzustimmen.

Geh. ORegR. Prof. Dr. Ludwig Laß, Berlin.

II. Länder.

Oberverwaltungsgerichte.

Preußen.

Preußisches Oberverwaltungsgericht.

Berichtet von SenPräs. Geh. RegR. von Kries u. RA. Dr. Görres, Berlin.

1. 1. Gemeinde-Wertzuwachssteuer. Bildet die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot auf Grund einer Wertzuwachssteuerordnung einen steuerpflichtigen Rechtsvorgang, so liegt ein Ersatztatbestand vor, worauf der Meistbietende als Veräußerer und die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot als das Veräußerungsgeschäft zu gelten haben. Dem steht als Erwerbsvorgang gegenüber die Abgabe des Meistgebots und nicht der letzte dingliche Grundstückserwerb; dies gilt auch insoweit, als nach der Steuerordnung die Steuerpflicht grundsätzlich von einem innerhalb eines bestimmten Zeitraums oder nach einem bestimmten Zeitpunkt erfolgten Eigentumserwerb des Veräußerers abhängig gemacht ist.

2. Wenn der Abtretungsempfänger sich zur Übernahme der dem Meistbietenden zur Last fallenden Grunderwerbsteuer verpflichtet, ist diese in vollem Umfange dem Veräußerungspreis hinzuzurechnen. †)

Der Kaufmann L. hatte 1926 ein Grundstück in Berlin erworben. Bei der Zwangsversteigerung dieses Grundstücks blieb der Kaufmann S. im Versteigerungstermin im Februar 1929 Meistbietender. Er trat die Rechte aus diesem Meistgebote gegen Übernahme der Verpflichtung zur Zahlung des Betrags des Meistgebots, der aus letzterem und der Abtretung der Rechte aus dem Meistgebote sich ergebenden GrErwSt., der Kosten und eines weiteren Betrags von 17000 *RM* an die Stadtgemeinde Berlin ab, der dann der Zuschlag erteilt wurde.

Anläßl. dieses Rechtsvorganges zog der bekl. Magistrat auf Grund WZuwStO. der Stadt Berlin v. 11. April 1924 u. 27. Jan. 1926 den Kaufmann S. zu einer Steuer von 3369 *RM* heran. Nach fruchtlosem, Freistellung von der Steuer begehrenden Einspruche hat S. Klage erhoben mit dem Antrage, die Steuer auf 1306 *RM* herabzusetzen, indem er geltend machte, die von der Erwerberin übernommene GrErwSt. dürfe nicht in voller Höhe, sondern nur zur Hälfte dem Veräußerungspreise hinzugerechnet werden. Dem Klagebegehren hat der BezAussch. stattgegeben, davon ausgehend, daß der Kl., weil er nicht, wie § 1 StO. es erfordere, nach dem 31. Dez. 1918 das rechtl. Eigentum an dem Grundstück erworben hätte, zu einer Zuwachssteuer überhaupt nicht hätte herangezogen werden dürfen und hätte freigestellt werden müssen; da jedoch das Klagebegehren auf die erwähnte Ermäßigung ausdrücklich beschränkt worden sei, hätte auch nur eine Herabsetzung der Steuer auf den erkannten Betrag erfolgen können.

Das OVG. gab der Rev. statt und wies die Klage ab.

Die Ausführungen des ersten Richters verkennen die Rechtslage. Die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot, auf der die Zuschlagerteilung an den Zessionar beruht, stellt einen steuerpfl. Rechtsvorgang dar; steuerrechtl. liegt ein Ersatztatbestand vor, der darauf hinausläuft, den Meistbietenden in solchem Falle dem Veräußerer gleichzustellen und die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebote steuerrechtl. als Veräußerung gelten zu lassen.

Bei einem derartigen Ersatztatbestande kann grundsätzl. im Hinblick auf die im § 1 Abs. 1 StO. vorgesehene Voraussetzung des in einen bestimmten Zeitraum fallenden Grundstückserwerbes nicht der dingliche Erwerb des Grundstücks selbst in Frage kommen. Es würde eine Systemwidrigkeit bedeuten, einen Ersatztatbestand als steuerrechtl. maßgebenden Tatbestand zu schaffen und dann von der Rechtsbahn solchen Ersatztatbestandes wieder abzugehen und hinsichtl. der Prüfung des Erwerbes auf den dingl. Grundstückserwerb zurückzugreifen. Die-

---

Zu 1. 1. Nach § 2 Buchstabe a der (alten, hier noch anzuwenden den) BerlWZuwStO. tritt die Steuerpflicht u. a. ein mit dem Abschluß eines der im § 5 Abs. 4 GrErwStG. aufgeführten Geschäfte. Hier findet sich unter Nr. 5 „die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot". Diese Bestimmung hat der BezAussch. übersehen. Die ausführliche Widerlegung des offenbaren Fehlers durch das OVG. war vielleicht entbehrlich, da der Irrtum klar zutage lag.

2. Als steuerpflichtiger Wertzuwachs gilt nach § 3 StO. der Unterschied zwischen dem Erwerbspreis und dem Veräußerungspreis, der Preis bestimmt sich nach dem Gesamtbetrag der Gegenleistungen einschließlich der vom Erwerber übernommenen Leistungen. Die Stadt-

würde auch begriffswidrig sein. Bei einem Ersatztatbestande können nur die ihn betr. Erwerbs- und Veräußerungsvorgänge in Betracht kommen, somit bei der Abtretung der Rechte aus dem Meistgebote die Abgabe des Gebots als Erwerbs- und die Abtretung als Veräußerungsvorgang. Jede andere gem. § 1 StO. auf den Grundstückserwerb als Erwerbsvorgang zurückgreifende Konstruktion verkennt, daß sie ausgeschlossen sein muß, wenn die Abtretung als solche den die Steuerpflicht auslösenden Rechtsvorgang — den Veräußerungsvorgang — bildet, und daß diesem Vorgang allein der Erwerbsvorgang gegenübergestellt werden kann, durch den der Abtretende, steuerrechtl. der Veräußerer, das Recht, das er abgetreten hat, erworben hat, nämlich das Meistgebot in seiner rechtsqualitativen Bedeutung eines gesetzl. gewährleisteten Rechtes auf Zuschlag (vgl. § 81 Abs. 1 u. 2 ZwVerstG.).

Diese Rechtslage hat der BezAussch. verkannt. Die Vorentsch. war deshalb aufzuheben. Bei freier Beurt. war die Sache spruchreif. Die vom Kl. beanstandete Hinzurechnung der GrErwSt. zum Veräußerungspreis ist gerechtfertigt. Es handelt sich hierbei um die Steuer, die aus Anlaß des Meistgebots selbst als dem der Abtretung der Rechte aus diesem Gebote vorangegangenen steuerpfl. Rechtsvorgange zur Hebung gekommen (RFH. 8, 247 ff.) und ledigl. dem S. gesetzl. zur Last gefallen ist. Die Stadtgemeinde Berlin als die Abtretungsempfängerin hätte für diese Steuer gesetzl. nicht haftbar gemacht werden können. Die Übernahme dieser Steuer, die sonach mit dem der hier maßgebenden Veranlagung zugrunde liegenden Rechtsvorgang in keinem Zusammenhange steht, bildete deshalb einen Teil der Gegenleistung der Erwerberin für die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebote. Hiernach war die Klage abzuweisen, da auch im übrigen die Steuerberechnung des Bekl. bei einer Nachprüfung von Amts wegen, soweit ersichtl., zu Beanstandungen keinen Anlaß bietet.

(PrOVG., 7. Sen., Urt. v. 9. Jan. 1931, VII C 57/30.)

*

2. ZuwSt. Abtretung von Offertrechten. Ist nach den Bestimmungen einer ZuwStO. die „Übertragung von Rechten aus Anträgen zur Schließung eines Veräußerungsgeschäftes, die den Veräußerer binden" einem Veräußerungsgeschäft gleichgestellt, so wird auf Grund solcher Vorschrift die Steuerpflicht unabhängig von der Annahme des Angebots oder dem Übergange des Eigentums ausgelöst. Die Übernahme einer derartigen, dem § 5 Abs. 4 Nr. 2 GrErwStG. entsprechenden Vorschrift in das Ortsrecht hat nicht ohne Weiteres auch die Anwendbarkeit des § 23 Abs. 1b Nr. 4 das. zur Folge, wonach die Steuer auf Antrag zu erlassen oder zu erstatten ist, „wenn der Antrag zur Schließung eines Veräußerungsgeschäfts fortgefallen ist, ohne daß das Veräußerungsgeschäft zustande gekommen ist", vielmehr bedarf es hierzu einer ausdrücklichen, den Erlaß der Steuer besonders regelnden ortsgesetzlichen Vorschrift. †)

Laut not. Verh. v. 22. Juli 1924 hat P. ein Grundstück in W. dem K. zum Kauf angeboten unter Bindung an dieses Angebot bis zum 31. Juli 1927. Laut § 4 Angebotsbed. war K. das Recht eingeräumt, einen Dritten zu benennen, der bereit sei, zu den gleichen Bedingungen zu kaufen und an den direkt die Auflassung erfolgen solle. Gemäß not. Verh. v. 4. Juni 1925 übertrug dann K. alle Rechte, die ihm aus dem Antrage vom 22. Juli 1924 gegenüber P. zustanden, insbes. das Recht auf Annahme der Offerte, auf den Kl. Ga. und Frau G. in K. zu je einem halben Anteil gegen Zahlung einer Abfindungssumme von 30000 *RM*. Aus Anlaß dieses Rechtsvorganges hat der bekl. Magistrat, da Zahlung von dem zunächst veranlagten Zedenten nicht zu erlangen war, den Kl. gem. §§ 1, 14 Abs. 2 ZuwStO. der Stadt W. v. 28. Febr. 1925 zur Steuer herangezogen. Der mit dem Ziele der Freistellung erhobenen Klage gab der BezAussch. mit der Begr. statt, die Abtretung der Offertrechte habe weder zum Abschluß des schuldrechtl. Veräußerungsvertr. noch zur dingl. Erfüllung geführt, da die Annahme des P.schen Angebots bis zum 31. Juli 1927 nicht erfolgt sei. Die Rev. des Bekl. ist nur teilweise begründet. Die Auffassung des ersten Richters, daß eine ZuwSt. entspr. ihrem Wesen als GrVerkSt. nur dann zur Erhebung gelangen könne, wenn eine Liegenschaft den Verfügungsberechtigten wechsele, und daß demgemäß eine an das obligator. Veräußerungsgeschäft geknüpfte Steuerpfl. in jedem Falle in Wegfall kommen müsse, wenn der schuldrechtl. Vertr. nicht zur dingl. Erfüllung führe, ist rechtl. verfehlt. Schon gem. §§ 1—4 ZuwStG. v. 14. Febr. 1911 ist eine Steuerpfl. nicht ausschließl. an den dingl. Rechtsakt geknüpft, vielmehr gelangt gem. § 5 das., falls der Übergang des Eigentums nicht innerhalb eines Jahres nach Abschluß des zur Übertragung verpflicht. Veräußerungsgeschäfts erfolgt ist, eine Steuer aus Anlaß dieses Rechtsgeschäfts zur Hebung. Damit ist eine von dem die Steuerpfl. in erster Linie auslösenden dingl. Rechtsvorgange getrennte und nur an das schuldrechtl. Veräußerungsgeschäft geknüpfte selbständige Steuerpfl. begründet. Die zufolge rechtswirksamen Abschlusses eines Veräußerungsgeschäfts oder der diesem gleichgestellten Rechtsvorgänge zur Hebung gelangte Steuer kann allerdings gem. § 34 ZuwStG. unter den dort näher bezeichneten Voraussetzungen auf Antrag erlassen werden. Nicht anders ist die Rechtslage zu beurteilen, wenn in einem OrtsG. kraft der den Gemeinden zustehenden Autonomie eine Steuerpfl., wie es in der hier maßgebenden StO. geschehen, ohne jede Einschränkung bereits an den Abschluß des zur Übertragung des Eigentums verpflicht. Veräußerungsgeschäfts geknüpft ist. Dann tritt kraft ortsgesetzl. Regelung die Steuerpfl. unabhängig von dem Übergange des Eigentums schon mit dem Abschluß des Veräußerungsgeschäfts ein, und gem. § 19 StO. ist nur bei Nichtigkeit oder Aufhebung des obligator. Veräußerungsgeschäfts die Steuer auf Antrag zu erlassen oder zu erstatten. Nach § 1 Abs. 1 Satz 3 das. stehen den zur Übertragung des Eigentums verpflichtenden Veräußerungsgeschäften die im § 5 Abs. 4 GrErwStG. aufgeführten Geschäfte gleich. Auf Grund Ziff. 2 der letzterw. Gesetzesvorschr. gilt als Veräußerungsgeschäft auch „die Übertragung von Rechten aus Anträgen zur Schließung eines Veräußerungsgeschäfts, die den Veräußerer binden". Ein derartiger Rechtsvorgang löst somit gem. § 1 Abs. 1 Satz 3 der hier in Betracht kommenden StO. unabhängig von der Annahme des Angebots oder gar von dem Übergange des Eigentums ohne weiteres die Steuerpfl. aus. Dieser Rechtsfolge steht auch der Umstand nicht entgegen, daß die gem. § 5 Abs. 4 Ziff. 2 GrErwStG. erhobene Steuer nach § 23 Abs. 1b Ziff. 4 von der Steuerstelle auf Antrag zu erlassen oder zu erstatten ist, „wenn der Antrag zur Schließung eines Veräußerungsgeschäfts fortgefallen ist, ohne daß das Veräußerungsgeschäft zustande gekommen ist". Diese reichsrechtl. Vorschr. findet auf die hier allein maßgebende StO. — entgegen der Ansicht des ersten Richters — keine An-

---

gemeinde Berlin hatte sich zur Zahlung der aus dem Meistgebot sich ergebenden Grunderwerbsteuer verpflichtet. Für das Meistgebot ist die Grunderwerbsteuer nach ständiger, im Schrifttum freilich viel angefochtener, aber bis in die letzte Zeit (z. B. in JW. 1928, 2405; 1930, 351) festgehaltener Rspr. des RFH. angefallen (vgl. Lion [2] Bem. 37; Ott [3] Bem. 78; Boethke-Bergschmidt [3] Bem. 9, sämtliche zu § 5 GrErwStG.). Für diese Steuer haftete die Stadtgemeinde Berlin nicht, da sie insoweit weder Erwerberin noch Veräußerin war (§ 20 GrErwStG.). S. hatte allein für sie aufzukommen, die Übernahme seiner Verpflichtung durch die Stadtgemeinde ist also in vollem Umfange eine von ihr übernommene und daher dem Veräußerungspreis hinzuzurechnende Leistung. Die Grunderwerbsteuer für den Zuschlag hat die Stadtgemeinde nach § 4 GrErwStG. zu tragen. Sie hat aber auch noch „die aus der Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot sich ergebende Grunderwerbsteuer" übernommen. Eine solche Steuer ist aber weder für S. noch für die Stadtgemeinde angefallen; zwar gehört auch die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot zu den in § 5 Abs. 4 aufgeführten, an sich steuerpflichtigen Rechtsvorgängen. Jedoch handelt es sich hier um das letzte von mehreren innerhalb eines Jahren vollzogenen Veräußerungsgeschäften, von denen eines (eben die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot) zum Eigentumsübergang geführt hat und das letzte nach § 5 Abs. 3 GrErwStG. steuerfrei bleibt (vgl. RFH. 8, 250 f.). Welche bürgerlich-rechtlichen Folgen aus dieser Übernahme einer nicht bestehenden Steuer abgeleitet werden können (Anfechtung wegen Irrtums, Rücktritt wegen Mangels der Geschäftsgrundlage?) (vgl. Oertmann, Geschäftsgrundlage 161), ist hier nicht zu untersuchen.

RA. Dr. Wassertrüdinger, Nürnberg.

Zu 2. I. Sowohl nach dem ZuwStG. v. 14. Febr. 1911 (§ 5), wie nach dem GrErwStG. (§ 5) wird ein zur Übertragung des Eigentums verpflichtendes Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig, wenn der Übergang des Eigentums nicht nach Ablauf eines Jahres seit Abschluß dieses Veräußerungsgeschäftes erfolgt. Als Veräußerungsgeschäft gilt nach beiden Ges. auch die Übertragung der Rechte aus einem den Veräußerer bindenden Antrag zur Schließung eines Veräußerungsgeschäftes. Von dieser Regelung weicht das hier maßgebende OrtsG. insofern ab, als es die Steuerpfl. nicht erst 1 Jahr nach Abschluß eines obligator. Geschäftes, sondern sofort mit dem Abschluß eintreten läßt.

Nach § 23 Abs. 1b GrErwStG. ist im Falle der Steuerpfl. nach § 5, also auf Grund eines bloß obligator. Rechtsgeschäftes, die ZuwSt. unter bestimmten Voraussetzungen zu erlassen, insbes. nach § 23 Abs. 1b Ziff. 4 auch dann, wenn der Antrag zur Schließung eines Veräußerungsgeschäftes fortgefallen ist, ohne daß das Veräußerungsgeschäft zustande gekommen ist. In § 34 ZuwStG. (i. Verb. m. § 30 AusfBest. d. BundesR.) ist zwar ebenso, wie in § 23 GrErwStG. der Erlaß oder die Erstattung der Steuer bei Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes, sowie bei Aufhebung durch Vereinbarung oder infolge Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittrechtes usw. angeordnet, jedoch nicht für den Fall, daß der Antrag zur Schließung eines Veräußerungsgeschäftes fortgefallen ist, ohne daß das Veräußerungsgeschäft zustande gekommen ist. Auch die maßgebende örtl. StO. sieht für diesen letzteren Fall keinen Erlaß vor, sondern nur für den Fall der Nichtigkeit oder Aufhebung des obligator. Veräußerungsgeschäftes.

II. Die Frage, ob die von dem ZuwStG. abweichende Best.

wendung. § 1 Abs. 1 Satz 3 OrtsG. beschränkt sich darauf, die im § 5 Abs. 4 GrErwStG. bezeichn. Rechtsvorgänge als Veräußerungsgeschäft i. S. der StO. gelten zu lassen. Durch die Übernahme dieser Rechtsvorgänge in das Ortsrecht ist jedoch deren Steuerpfl. nicht auch von den sonstigen Sonderbest. des GrErwStG. abhängig gemacht worden. Insbes. sollte damit der den Erlaß oder die Erstattung der Steuer regelnde § 23 GrErwStG. nicht als ein Teil des OrtsG. gelten, das die Frage des Erlasses oder der Erstattung der Steuer in den §§ 19 u. 25 ausschließl. und erschöpfend geregelt hat. In den letzteren Vorschr. ist jedoch eine dem § 23 Abs. 1 b Ziff. 4 GrErwStG. entspr. Best. nicht vorgesehen; ein Erlaß oder eine Erstattung der Steuer könnte gem. § 19 Ziff. 1 OrtsG. auf Antrag nur dann in Frage kommen, wenn das Ergebnis der Übertragung der Rechte aus dem Angebot durch Parteivereinbarungen beseitigt worden wäre, was indessen hier, wie feststeht, nicht erfolgt ist.

(PrOVG., 7. Sen., Urt. v. 13. Febr. 1931, VII C 56/30.)

*

3. BerlWZuwStO. v. 11. April 1924 u. 27. Jan. 1926. Steuerumgehung. Die durch einen Schwarzkauf geschaffene Sach- und Rechtslage kann von den Beteiligten trotz formeller Rückübertragung des Grundstücks auf den Verkäufer wirtschaftlich in der Weise aufrechterhalten werden, daß die Weiterveräußerung des Grundstücks für Rechnung des Schwarzkäufers erfolgt. In diesem Falle ist der Tatbestand des § 2 b BerlWZuwStO. von 1924/26 erfüllt, sofern die formelle Weiterveräußerung durch den Schwarzkäufer zu dem Zwecke erfolgt ist, die in Betracht kommende Wertzuwachssteuer zu umgehen.

Zutreffend sind die Ausführungen des ersten Richters, daß nach der hier maßgebenden StO. die Erhebung einer Zuwachssteuer nur in Frage kommen kann, wenn der Veräußerer das Eigentum an dem Grundstücke nach dem 31. Dez. 1918 erworben hatte. Diese Voraussetzung muß aber entgegen der Auffassung des BezAussch. entspr. der von den Beteiligten zum Zwecke der Steuerumgehung gewählten Gestaltung der Rechtslage hier als gegeben angenommen werden, wobei die Steuerumgehung darin liegt, daß bei der am 6. Nov. 1926 erfolgten Veräußerung des Grundstücks an S. die T.schen Erben mit Rücksicht auf den steuerausschließenden Umstand ihres Altbesitzes zum äußeren Schein als Veräußerer bezeichnet wurden, während in Wahrheit nach dem Willen der Kl. und jener Erben die ersteren als Veräußerer gelten sollten, für deren Rechnung die Veräußerung in Wirklichkeit auch erfolgt ist.

Das Schwarzkaufgeschäft v. 28. Okt. 1922 war durch die Eigentumseintragung für die Kl. v. 22. März 1923 nicht gültig geworden (vgl. Pape: Koppes Jahrb. d. Steuerrechts 10, 609; sowie Isaac-Salomon, Schwarzkäufe [Verlag Stilke 1928] S. 73 Nr. 5). Im Vergleiche v. 21. Okt. 1926 haben die Beteiligten zwar ernsthaft das Schwarzkaufgeschäft als solches anerkannt, es jedoch im Innenverhältnisse, mit einer Ausgleichszahlung von x *RM* an die T.schen Erben, in zulässiger Weise aufrechterhalten und es dann wirtschaftlich zur Durchführung gebracht. Nur nach außen haben die Kl. die Grundbuchberichtigung zugunsten jener Erben durchgeführt und sich eine Ausgleichszahlung von y *RM* bedungen, indem sie die x *RM* für die Erben als eine Vergütung dafür bezeichneten, daß die von den Kl. aufgenommene Hypothekenbelastung bei der vorgeblichen Rückübertragung des Grundstücks nicht durchweg beseitigt wurde. Wirtschaftlich sollten danach die Kl. nach wie vor als Eigentümer des Grundstücks gelten und über dieses verfügen; nur die formalrechtliche Verfügungsmacht war den Erben T. übertragen, die aber bei der Ausübung dieser Befugnis an die Abmachungen des Vergleichs gebunden waren.

Daß solche Auslegung des wirkl. Willens der Beteiligten dem Kern ihrer geschäftl. Transaktion entspricht, wird namentlich durch folgenden Sachverhalt bestätigt. (Es folgen dies begründende tatsächl. Ausführungen.) Das Verhalten der Beteiligten lief somit, wie sich aus dem erwähnten Sachverhalt ergibt, darauf hinaus, die durch den Schwarzkaufvertrag geschaffene Sach- und Rechtslage trotz der formellen Rückübertragung des Grundstücks auf die Erben T. und die Weiterveräußerung durch diese in ihrem wirtschaftl. Ergebnis aufrechtzuerhalten. Hieraus folgt notwendig, daß die auf die Weiterveräußerung des Grundstücks durch die Erben T. gerichteten Handlungen der Beteiligten Scheinhandlungen waren, die nur zu dem Zwecke vorgenommen worden sind, um die bei einer Veräußerung des Grundstücks durch die Kl. zur Hebung gelangende Steuer zu umgehen. Damit ist aber der Tatbestand des § 2 b StO. erfüllt, wonach die Besteuerung nicht dadurch ausgeschlossen wird, daß ein nach der StO. stpfl. Rechtsvorgang durch einen anderen verdeckt wird. Durch diese Vorschr. ist, wie der Gerichtshof bereits wiederholt entschieden hat (vgl. Entsch. v. 20. Dez. 1929, VII C 67/27 u. 88/29: R.- u. PrVerwBl. 51, 754/55), nicht ein weiterer selbständiger stpfl. Tatbestand geschaffen, vielmehr nur ausdrücklich ausgesprochen worden, daß auch verdeckte stpfl. Rechtsvorgänge steuerlich zu erfassen sind. Die Anwendung der bezeichneten Vorschr. setzt demnach voraus, daß ein nach den §§ 1 ff. StO. stpfl. Rechtsvorgang vorhanden ist, der durch einen anderen nur fingierten Tatbestand verdeckt wird (vgl. auch Hagelberg-Krämer, GrErwStG., 2. Aufl., zu § 7 S. 89 Nr. 2 u. Lion, GrErwStG., 2. Aufl., zu § 7 S. 140). Im Sinne der bezeichneten Vorschr. ist hier verdeckender Rechtsvorgang die Erklärung der Nichtigkeit des Schwarzkaufs im Vergleiche v. 21. Okt. 1926, die Rückübertragung des Grundeigentums auf die T.schen Erben und deren Auftreten als Veräußerer an S., und verdeckter Rechtsvorgang die mit Ausgleichsgewährung von x *RM* für die T.schen Erben verbundene Aufrechterhaltung des Schwarzkaufs, mithin Belassung des Grundeigentums bei den Kl. und deren in der inneren Willensmeinung als unmittelbar gedachter Veräußerungsakt an S. Der verdeckte Vorgang ist daher i. S. des § 2 b der Besteuerung zugrunde zu legen. Folgerichtig ist hier das bürgerl.-rechtl. Verhältnis zwischen den Beteiligten so zu werten, als ob die Kl. in Verfolg des Vergleichs v. 2. Juli u. 21. Okt. 1926 die behördl. Genehmigung zu dem um jene Ausgleichsgewährung von x *RM* erweiterten und zugleich aufrechterhaltenen Schwarzkauf nachgesucht und erlangt, sodann die wirksame Eigentumseintragung erzielt und schließlich als wahre Eigentümer des Grundstücks dessen Veräußerung an S. ihrerseits unmittelbar, ohne eine mittelbare Stellvertretung durch die T.schen Erben, vollzogen hätten. Eine tatsächliche Einholung der Genehmigung zu der nach außen verborgenen Aufrechterhaltung des berichtigten Schwarzkaufs kam hierbei naturgemäß nicht in Frage.

Diese Sach- und Rechtslage hat der BezAussch. verkannt. Die Vorentsch. war deshalb aufzuheben. Bei freier Beurteilung war die Sache spruchreif. Nach den vorstehenden Ausführungen ist die Heranziehung der Kl. zur Steuer gerechtfertigt.

(PrOVG., 7. Sen., Urt. v. 18. Sept. 1931, VII C 209/30.)

*

---

der örtl. StO. über den Eintritt der Steuerpfl. zulässig ist, dürfte hier keine praktische Rolle spielen, sie ist aber auch zu bejahen. OVG. v. 18. Dez. 1925, VII C 38/25: JahrbStR. 6, 538 hat den Standpunkt vertreten, daß nach dem Ges. über Änderungen im Finanzwesen v. 3. Juli 1913 den Gemeinden die Freiheit selbständiger Regelung der Besteuerung des Wertzuwachses wieder eingeräumt sei. Diese Ausführungen bedürfen jedoch insofern einer Einschränkung, als nach § 2 Abs. 1 FinAusglG. die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder und Gemeinden ausschließt, wenn nicht reichsgesetzlich ein anderes vorgeschrieben ist. Abweichungen einer örtl. StO. vom ZuwStG. sind infolgedessen dann nicht zulässig, wenn sie zur Besteuerung eines anderen Gegenstandes als des unverdienten Grundwertzuwachses führen und einen Einbruch in den Bereich einer Reichssteuer bedeuten (RFH. 18, 105; Markull, ZuwStG. S. 6 ff.). Durch die Best., daß die Steuerpfl. des obligator. Grundstücks-Veräußerungsgeschäftes schon sofort mit dem Abschluß eintritt, ist aber weder ein anderer Gegenstand als der unverdiente Grundwertzuwachs i. S. der ZuwStO. der Steuer unterworfen noch eine Kollision mit einer Reichssteuer herbeigeführt.

III. Mit Recht verneint m. E. der RFH. die Anwendbarkeit der Erlaßvorschr. des § 23 GrErwStG., da die maßgebende ZuwStO. nur auf § 5 Abs. 4 GrErwStG. verweist, nicht aber auch den — allerdings mit § 5 Abs. 4 im Zusammenhang stehenden — § 23 Abs. 1 b für anwendbar erklärt. Die übereinstimmende Festsetzung der Steuerpflicht. Veräußerungsgeschäfte bedingt keineswegs auch notwendigerweise eine übereinstimmende Regelung der Erlaßvorschr.; das ergibt sich m. E. auch aus den Unterschieden zwischen § 34 ZuwStG. und § 23 GrErwStG.

Die Steuerfreiheit bei nachträgl. Fortfall eines den Veräußerer bindenden Kaufvertr. erscheint grundsätzlich auch nicht angebracht, wie gerade der vorl. Fall beweist. Hier hat der Adressat des Kaufantrages für die Übertragung der Rechte aus diesem Antrag eine Abfindungssumme von 30 000 *RM* erhalten, also einen vollständig risiko- und mühelosen Gewinn gemacht. Es ist nicht einzusehen, warum ein derartiger Gewinn steuerfrei sein soll, während derjenige, der ein Grundstück fest gekauft, das Eigentum daran erworben und damit ein oft erhebliches Risiko auf sich genommen hat, bei gewinnbringender Veräußerung eine Zuwachssteuer zahlen muß. Ott (GrErwStG., Anm. 37 zu § 23 GrErwStG.) führt daher nicht ohne Grund aus, daß die Erlaßvorschr. des § 23 Abs. 1 b der inneren Berechtigung entbehrt, weil in Fällen wie dem obigen trotz Nichtannahme des Antrages die Zwischenveräußerungen verwirklicht worden sind, und daher die dafür angesetzten Steuern so lange berechtigt bleiben, als diese Zwischenveräußerungen nicht in ihrem wirtschaftl. Ergebnis durch Rückzahlung der Übertragungspreise rückgängig gemacht sind.

Wenn trotzdem die rechtlich zutreffende Entsch. des OVG. zu einem unbilligen Ergebnis führt, so beruht dies nicht auf der Steuerpfl. des Zwischenveräußerungsgeschäftes überhaupt, sondern darauf, daß der Erwerber der Rechte aus dem Kaufantrag für die von dem ursprüngl. Adressaten dieses Antrages nicht beitreibbare Zuwachssteuer haftet. Für die Zuwachssteuerpflicht des Erwerbers der Antragsrechte liegt keinerlei wirtschaftl. Berechtigung vor, da dieser nicht allein keinen Gewinn gemacht, sondern im Gegenteil die Abfindung von 30 000 *RM* an seinen Rechtsvorgänger nutzlos bezahlt hat.

RA. Dr. Meinhold Nußbaum, Nürnberg.

4. Chaussee-Unterhaltung. Eine Suspension der nach § 138 II 15 ALR. auf dem Heberecht beruhenden Chausseeunterhaltungspflicht wird durch den reichsgesetzl. ausgesprochenen Fortfall des Chausseegeldes für Kraftfahrzeuge nicht mehr begründet, nachdem durch die PrAusfGes. z. FinAusglG. der Chausseeunterhaltungspflicht gesetzl. eine Beteiligung an den Reichsüberweisungen der Kraftfahrzeugsteuer gesichert und ihnen eine solche Beteiligung bereits mehrere Jahre hindurch zugeführt ist. †)

Die Frage ist, ob die auf der Verleihung des Heberechts und auf § 138 II 15 ALR. beruhende Unterhaltungspfl. entspr. dem Urt. v. 24. März 1927 (OVG. 82, 283) durch die reichsgesetzl. Aufhebung des Chausseegeldes für Kraftfahrzeuge als suspendiert zu gelten hat. Diese Frage hat das OVG. nach eingehender Prüfung für den vorl. Fall verneint. Das oben erwähnte Urt. v. 24. März 1927, in welchem hauptsächl. die Ausführungen auf S. 288—290 in Betracht kommen, ist nach S. 289 in vorsichtiger Weise auf den dort vorl. Einzelfall abgestellt und kann nicht ohne weiteres auf alle in privater Unterhaltung stehenden mit dem Heberecht ausgestatteten Kunststraßen angewandt werden. Der Fall des Urt. v. 24. März 1927 lag ganz besonders. Die wegepolizeil. Auflage datierte damals v. 26. Nov. 1924 und der Einspruchsbesch. v. 21. Jan. 1925. Für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Verfüg. war der Rechtszustand der Zeit des Einspruchsbesch. maßgebend (Brauchitsch, Verwaltungsges., 22. Aufl., Bd. 1 S. 450). Überweisungen an die Wegeunterhaltungspfl. aus der Kraftfahrzeugst. erfolgten damals nach der Aufhebung des Wegegeldes für Kraftfahrzeuge v. 1. April 1923 bis zum 1. April 1926, also um die Zeit des Erlasses der damaligen Verfüg. und des Einspruchsbesch. drei Jahre lang überhaupt nicht. Die Frage, welchen Einfluß die Beteiligung des bisher auf Grund seines Chausseegeldprivilegs Unterhaltungspfl. an den Reichsüberweisungen aus der Kraftfahrzeugst. für das Weiterbestehen seiner Chausseeunterhaltungspfl. habe, war unter diesen Umständen für das damalige Urt. nicht von grundleg. Bedeutung, wenngleich das damals ergangene Urt. erkennen läßt, daß es das gesetzl. Abhängigkeitsverhältnis zwischen den Einnahmen des Unterhaltungspfl. aus der Chaussee nach § 138 II 15 ALR. nur für die Wegegeldgerechtigkeit und für solche Einnahmen des Wegeunterhaltungspfl. anerkennen will, deren Gleichstellung mit dieser Gerechtigkeit gesetzl. ausgesprochen oder aus den Umständen herzuleiten wäre.

In dem gegenwärt. Falle befand sich aber der jetzige Kl. zur Zeit der angegriff. Verfüg. v. 19. Juni 1928 bereits zwei Jahre lang im Genusse der Überweisungen aus der Kraftfahrzeugst. und erhielt die Überweisungen auch in den folgenden Jahren, als er die Auflage des bekl. RegPräs. durchführte. Für die Beantwortung der in der Entsch. v. 24. März 1927 auf S. 289, 290 aufgeworfenen Frage, ob aus den Umständen eine rechtl. Gleichstellung der Einnahmen aus den Überweisungen mit den Einnahmen aus der Chausseegeldgerechtigkeit herzuleiten sei, ergeben sich hiernach im gegenwärt. Falle andere Grundlagen. Insbes. fällt hier die auf S. 290 des früheren Urt. angeführte Haupterwägung fort, daß die Überweisungen erst geraume Zeit nach der in der Zeit des Einnahmeausfalls ergangenen Verfügung und des Einspruchsbescheids begonnen hätten. Die dort überdies angegebene Erwägung, daß die Beteiligung Dritter an den Reichsüberweisungen aus dem Aufkommen an Kraftfahrzeugst. nicht den Charakter eines rechtl. bestimmten Anspruchs, sondern den einer vom RegPräs. nach Billigkeitsermessen festzusetzenden Beteiligung habe, ist nur bedingt zutreffend. Denn durch § 20a Abs. 6 und § 29 PrAusfGes. z. FinAusglG. i. d. Fass. v. 5. Mai und 27. Nov. 1926 (GS. 137 und 308) und 14. Mai 1927 (GS. 63) war eine Beteiligung Dritter, welche befestigte Landstraßen außerhalb der geschlossenen Ortslage unterhielten oder für die Provinz (Bezirksverband) Aufgaben auf dem Gebiete des Wegewesens erfüllten, an den Überweisungen aus der Kraftfahrzeugst. gesetzl. und obligator. vorgesehen. Nach der in § 20a hierbei angeordneten entspr. Geltung des § 20 Abs. 2 und 3 das. und nach § 29 Abs. 2 war die Beteiligung Dritter zwar nach billigem Ermessen unter Berücksichtigung der für den Kommunalverband eintretenden Entlastung festzusetzen und beim Ausbleiben einer freien Vereinbarung die endgültige Entsch. des RegPräs. oder nach § 29 Abs. 3 des ObPräs. vorbehalten. Der RegPräs. oder ObPräs. hatten aber hierbei nicht die Eigenschaft einer nach ungebundenem Gutdünken über freiwillige Zuwendungen verfügenden Stelle, sondern vielmehr die Stelle eines Schiedsrichters, der nach billigem Ermessen aber doch über einen gesetzl. bestehenden Anspruch entschied. Dies trifft auch bei vielen sonstigen Rechtsansprüchen zu und ändert nichts daran, daß der Beteiligungsanspruch des unterhaltungspfl. Dritten ein gesetzl. begründetes Recht darstellt. Im gleichen Maße gilt dies für die Regelung des genannten Ges. i. d. Fass. v. 31. Juli 1930 (GS. 249, §§ 4, 27, 28, 29). Durch §§ 29 Abs. 2 und 28 Abs. 4 das. ist bei der Verteilung der Überweisungen die entspr. Berücksichtigung der Bedeutung der Straßenstrecken für den Kraftfahrverkehr gesetzl. vorgeschrieben.

Es ist nun allerdings richtig, daß gesetzl. die Gleichstellung der Rechtswirkungen der Wegegeldgerechtigkeit mit der Beteiligung des Wegeunterhaltungspfl. an den Reichsüberweisungen nicht ausdrückl. ausgesprochen ist. Denn es fehlt in den PrAusfGes. z. FinAusglG. eine ausdrückl. Bestimmung dahin, daß durch die Regelung die bisherige Unterhaltungslast nicht berührt werde, wie dies Art. I § 1 PrGes. über Aufhebung der Brückengelder für Kraftfahrzeuge v. 29. Dez. 1927 (GS. 295) aussprach, als die Brückengelder aufgehoben und durch Zuschüsse aus den Reichsüberweisungen an Kraftfahrzeugst. ersetzt wurden. Trotz des Fehlens einer solchen ausdrückl. gesetzl. Bestimmung sprechen aber doch erhebl. Umstände dafür, daß die Einnahmen, welche dem Chausseeunterhaltungspfl. aus den Reichsüberweisungen der Kraftfahrzeugst. zugeführt werden, nach Zweck und Ursprung im wesentl. dieselbe Bedeutung haben, wie die den Hebeberechtigten früher zufließenden Einnahmen aus einer Chausseegeldpflicht der Kraftfahrzeuge. Schon in der Begründung zum KraftfStG. (Verh. des RT. I. Wahlper. 1920/21 Aktenstück Nr. 2869 S. 7) wird als Beweggrund für die in § 17 des Entw. (§ 18 KraftfStG. v. 8. April 1922) vorgesehene volle oder anteilige Überweisung des Steueraufkommens an die Länder aufgeführt, daß der Automobilverkehr in sehr großem Umfange die Kosten der Wegeunterhaltung beeinflusse und daß der Gedanke immer mehr an Boden gewinne, für diese Ausgaben die Benutzer der öffentl. Wege heranzuziehen. Es tritt also hier wie bei der Wegegelderhebung der Gedanke in den Vordergrund, mit staatl. Hilfe dem Wegeunterhaltungspfl. zur Erleichterung seiner Unterhaltungspfl. Einnahmen zuzuführen, für deren Aufbringung die Wegebenutzer zu sorgen haben. Die ganze Neuregelung gibt der technisch schwierigen Wegezollerhebung von Kraftfahrzeugen eine praktisch durchführbare andere Form, deren finanz. Ergebnis den Wegezollberechtigten gesetzl. ebenso zugute kommen soll wie früher die Wegezollerhebung. Absicht und Zweck der Gewährung des Chausseegeldes war im wesentl., daß der Eigentümer der Chaussee zur teilweisen Deckung seiner Unterhaltungspfl. Einnahmen erhalten sollte. Die Form, in der diese Einnahmen erzielt wurden, war in früherer Zeit die Erhebung von Chausseegeld auf Grund eines staatl. Privilegiums. Wenn nun durch die Entwickelung des Kraftwagenverkehrs und durch die dem folgende reichsgesetzl. Regelung die Form, in der diese Einnahmen bei Kraftfahrzeugen früher erzielt wurden, unmöglich gemacht und durch RGes. aufgehoben wurde, so wurde doch dadurch eine Unmöglichkeit der Gegenleistung, welche der Staat und der Zollberechtigte bei Verleihung der Zollberechtigung im Auge hatten, nicht ohne weiteres herbeigeführt, wenn dem Wegezollberechtigten gesetzl. an deren Stelle eine andere Einnahme zugeführt wurde, die ihm in anderer Form einen Anteil zur Deckung der Wegeunterhaltungspfl. sicherte, während allerdings, solange dies nicht geschah, dem Urt. v. 24. März 1927 entspr. eine Suspension der Wegeunterhaltungspfl. anzunehmen war. Der Grundgedanke der Regelung ist offenbar, dem durch staatl. Verleihung Wegezollberechtigten durch staatl. Eingreifen eine Einnahme aus der Wegebenutzung durch Kraftfahrzeuge in einer anderen, den Verkehrsverhältnissen und der Lage der Reichsgesetzgeb. besser angepaßten Form zuzuführen, während für den sonstigen Fuhrwerks- und Tierverkehr die bisherige Form bestehen blieb; und es würde dem Grundgedanken des Ges. nicht gerecht werden, wenn man den dem Wegezollberechtigten so zugeführten, auch wirtschaftl. analogen Einnahmen, die genau denselben Zweck verfolgen wie die früheren Wegezölle, allein um der veränderten Form willen die Rechtswirkungen der Wegezölle absprechen wollte. Der Wille des preuß. Gesetzgebers ist offenbar dahin gegangen, den Unterhaltungspfl. durch die Überweisungen ein in jeder Hinsicht an die Stelle der Wegezölle für Kraftfahrzeuge tretendes Äquivalent zuzuführen.

(PrOVG., 4. Sen., Urt. v. 1. Juni 1931, IV B 41/29.)

*

5. PrGewStVO. i. d. Fass. v. 6. Mai 1926 (GS. 149). Gewerbeertrag. Die Vorschrift des § 5 Abs. 2 PrGewStVO. verstößt nicht gegen die §§ 8 Abs. 2, 10 RFinAusglG. und ist daher rechtsgültig. †)

Bei der Veranlagung der KommGes. G. zur GewSteuer nach

Zu 4. Der Entsch. ist beizutreten. Ob das Urt. v. 24. März 1927 wirklich, wie das vorl. Erkenntnis ihm bezeugt, „in vorsichtiger Weise" ganz auf den damaligen Einzelfall abgestellt war oder ob es sich nicht in rechtsgrundsätzlicher Beziehung stärker von der jetzigen Auffassung des Senats unterschied, kann zweifelhaft erscheinen. Jedenfalls trifft die tragende ratio des neueren Urt. zu. Es setzt sich elegant mit den konstruktionellen Schwierigkeiten auseinander, welche sich daraus ergeben, daß die preuß. Finanzausgleichsgesetzgebung der zwanziger Jahre die hier strittig gewordene Frage nicht geregelt hat. Es ist schwer zu verstehen, daß diese gesetzgeberische Anpassung des § 138 II 15 ALR. an die 130 Jahre später erfolgte Normierung unterblieben ist. Dann wären Prozesse wie der vorliegende vermeidbar. Aber wir haben es gelernt, in unseren Anforderungen an die gesetzestechnische Sauberkeit bescheiden zu sein. Prof. Dr. Lassar, Hamburg.

Zu 5. Die Entsch. ist so selbstverständlich, daß man doch fast den Mut bewundern muß, eine solche Sache bis zur höchsten Instanz durchzufechten.

Das Fundament, von dem aus hier ein Angriff gegen eine der

dem Ertrage für die Rechnungsjahre 1925 u. 1926 handelt es sich nur um die Frage, ob die Geschäftsführergehälter der drei im Geschäfte mitarbeitenden Kommanditisten dem Ertrage hinzuzurechnen sind.

Alle Instanzen haben diese Frage bejaht.

Nach § 8 Abs. 2 FinAusglG. v. 10. Aug. 1925 i. d. Fass. der Bek. v. 27. April 1926 (RGBl. I, 203) kann (von den Ländern) die GewSt. nach Merkmalen des Wertes, des Ertrags, der Ertragsfähigkeit oder des Umfanges des Gewerbebetriebs unter Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit der Betriebe bemessen werden. Nach § 10 daselbst sollen Besteuerungsmerkmale, die auf die allgemeine steuerl. Leistungsfähigkeit der Pflichtigen abzielen, nicht zugrunde gelegt werden. Die Berücksichtigung solcher Merkmale, die mit dem Gewerbebetrieb im wirtschaftl. Zusammenhange stehen, wird dadurch nicht ausgeschlossen.

Wie sich aus dem Sinn und der Entstehungsgeschichte des FinAusglG. ergibt, waltete bei der Zuteilung der einzelnen Steuerarten auf das Reich einerseits und die Länder (und Gemeinden) andererseits die Absicht ob, den Ländern nur die sog. Objektsteuern zu überlassen. Der Begriff der Objektsteuer ist in dem erst später in seine jetzige Fassung gebrachten § 10 FinAusglG. definiert worden. Wie Koch in sein. Erläut. z. FinAusglG. (München 1926) S. 21, 22 zutreffend ausführt, sind die im § 8 Abs. 2 daselbst angegebenen „Merkmale" von vornherein i. Verb. m. § 10 zu verstehen. Daraus erhellt, daß der Gedanke, die den Ländern überlassenen Steuern unter allen Umständen in das Gewand der Objektsteuer zu kleiden, der vorherrschende und maßgebende war. Nun ist zwar, wie auch Koch S. 23 angibt, die Aufzählung der „Merkmale" als erschöpfend anzusehen. Eine GewSt., die auf andere Merkmale gegründet wäre, wäre also reichsrechtl. nicht rechtsgültig. Innerhalb der erlaubten Merkmale ermangeln aber nur solche Vorschriften der LGes. der Rechtsgültigkeit, welche gegen den Grundsatz der Objektsteuer verstoßen. Ein solcher Verstoß liegt in § 5 Abs. 2 PrGewStVO. nicht vor (vgl. hierzu Abraham: Mitteil. d. Industrie- u. Handelsk. 1928, 1105, 1108 gegen die vom BeschwF. angeführten Aufsätze von Seyffert u. Boethke). Das OVG. hat sich bereits in einer nicht veröffentl. Entsch. v. 1. Okt. 1929, VIII GSt 167/29, dieser Abrahamschen Ansicht angeschlossen und hält auch bei erneuter Prüfung daran fest. Die Vorschrift des § 5 Abs. 2, wonach bei bestimmten Gesellschaftsformen die Gesellschafterbezüge zum Ertrage hinzuzurechnen sind, enthält auch keine (nach § 10 FinAusglG. unzulässige) Abstufung nach der Leistungsfähigkeit der Pflichtigen.

Die im wesentlichen auf Sprachgebrauch gegründete Beweisführung der StPfl., wonach Geschäftsführerbezüge nicht zum „Ertrage" gehörten, verkennt den Sinn d. § 8 Abs. 2 FinAusglG. Aus der ganz allgemeinen Fassung dieser Vorschrift ergibt sich, daß die einzelnen zugelassenen Merkmale nur in ganz großen Zügen festgelegt sind. Es geht nicht an, diese weitgefaßten Beschlüsse durch Wortauslegung einzuschränken. Dabei mag ganz unerörtert bleiben, daß, wie Abraham a. a. O. S. 1109 zutreffend ausführt, Bezüge der gedachten Art doch unter den Begriff des Ertrags fallen können. Demnach muß durchaus davon ausgegangen werden, daß die Länder — wenn sie nur nicht gegen den Charakter der Objektsteuer verstießen — im Rahmen der zugelassenen Merkmale freie Hand haben sollten (so auch Abraham a. a. O. S. 1109 und Scholz: Rdsch. f. GmbH. 1928, 615[4], 617 Abs. 1). Preußen durfte daher ohne Verletzung des Reichsrechts bestimmen, wie der Begriff des Ertrags für die ihm überlassene GewSt. festzusetzen war.

Daher ist es unerheblich, ob die von Preußen mit Recht befürchteten Steuerumgehungen schon durch § 4 RAbgO. hätten bekämpft werden können; es war Preußen unbenommen, einfacher und besser wirkende Abwehrmittel dagegen einzuführen.

Schließlich kommt es darauf nicht an, daß der Geschäftsinhaber sich für seine eigene Mitwirkung im Geschäft einen Geldbetrag vom Ertrag abziehen kann. Das Land Preußen hat diesem Gesichtspunkt eben nur bis zu der ein für allemal bestimmten und weder nach unten noch nach oben veränderlichen Höhe von (für 1925: 900, seitdem) 1500 *RM* Rechnung getragen. Hieran war es durch das Reichsrecht, das einen tieferen Eingriff in die Steuergebarung der Länder absichtlich vermieden hat, nicht gehindert (vgl. im übrigen OVG. 82, 45).

(PrOVG., 8. Sen., Urt. v. 5. Mai 1931, VIII GSt 689/30.)

*

6. § 12 VergnStO. der Stadt Berlin; Art. II § 23 der ReichsratBest. Zum Begriff „Unternehmer".

Wirtschaftliche Mitwirkung und geldliches Interesse sind in der Rspr. des Gerichtshofes als tatsächliche Anhaltspunkte dafür ausgesprochen, daß jemand Unternehmer einer Vergnügung sei, es ist aber nicht ausgesprochen, daß sie rechtliche Voraussetzung des Begriffes „Unternehmer" seien, zumal es zahlreiche Vergnügungsveranstaltungen gibt, mit denen kein geldlicher Erfolg erstrebt wird. Dem wirtschaftlichen Moment ist bei der Veranstaltung von Vergnügungen grundsätzlich nicht eine größere und überwiegende Bedeutung gegenüber organisatorischer Mitwirkung beizumessen.

(PrOVG, Entsch. v. 11. Dez. 1930, II C 113/29.)

Mitgeteilt von GerAss. Alois Ernst, Berlin.

*

7. VergnügSt. Die gleichzeitige Besteuerung der Vergnügungen durch Gemeinde und Kreis ist zulässig. Erhebt ein Kreisverband VergnügSt. in einem den Vorschriften der Reichsratsbest. v. 12. Juni 1926 entsprechenden Ausmaße, so tritt nicht etwa daneben noch die Steuerordnung des Art. II daselbst kraft Gesetzes in der Gemeinde als Ortsrecht in Geltung. Vielmehr kann dann eine GemVergnügSt. nur auf Grund einer von der Gemeinde zu beschließenden GemStO. erhoben werden.

Streitig ist: Gilt in einer Gemeinde, in der bereits eine KreisvergnügSt. in Gemäßheit des Art. II RRatsBest. erhoben wird, kraft Gesetzes neben der KreisvergüngStO. die StO. des RRats (Art. II) als GemStO. gem. Art. I, und wie wirkt sich dies gegebenenfalls auf die Höhe der Gesamtbesteuerung aus? Die Beantwortung dieser Frage setzt ein näheres Eingehen auf die Bedeutung der RRatsBest. überhaupt voraus.

Die Grundlage der RRatsBest. i. d. Fass. v. 12. Juni 1926 über die VergnügSt. bildet § 14 FinAusglG. i. d. Fass. vom 27. April 1926 (RGBl. I, 203).

Die Bedeutung dieser Vorschr. läßt sich zusammenfassen:

Abs. 1 legt den Gemeinden die Verpflichtung auf, eine VergnügSt. zu erheben (Satz 1). Der RRat wird zu den erforderl. AusfBest. ermächtigt (Satz 2). Abweichungen von den RRatsBest. können in deren Rahmen von den Ländern zugelassen werden (Satz 3).

Abs. 2 bestimmt, daß, falls die Gemeinden der ihnen im Abs. 1 auferlegten Verpflichtung nicht nachkommen, die gem. Abs. 1 erlassenen Best. des RRats bzw. der Landesregier. unmittelbare Geltung als StO. in der Gemeinde erlangen, d. h. als örtl. Steuerrecht wirksam werden.

Abs. 3 gibt den Ländern die Befugnis, zu bestimmen, daß die VergnügSt. statt von den Gemeinden von dem Lande oder von den Gemeindeverbänden zu erheben ist (Satz 1), und daß in diesem Falle die Vorschr. der Abs. 1 u. 2 entspr. Anwendung finden (Satz 2). Letzteres bedeutet, daß, wenn die Länder statt den Gemeinden dem Lande oder den Gemeindeverbänden die Erhebung der VergnügSt. als Pflichtsteuer auferlegen, dann

1. für den Inhalt der zu erlassenden StO. die gem. Abs. 1 vom RRat erlassenen Best. mit den von den Ländern zugelassenen Abweichungen maßgebend sind und

2. falls das Land oder der Gemeindeverband der Verpflichtung zum Erlasse der VergnügStO. nicht nachkommt, gem. Abs. 2 die RRatsBest. als StO. unmittelbar für das Land oder den Gemeindeverband Geltung erlangen.

Abs. 4 schließl. gibt den Ländern die Befugnis, das Aufkommen der VergnügSt. zwischen Gemeinde, Gemeindeverband und dem Lande zu teilen. Er betrifft also nur das Ergebnis der Steuererhebung, nicht aber diese selbst. Der § 14 FinAusglG. regelt somit in den hier in Betracht kommenden Abs. 1—3 nach deren Wortlaut nur die Verpflichtung zur Erhebung der VergnügSt. (vgl. Markull, VergnügSt., 2. Aufl., S. 7). Die Frage der Berechtigung zu ihrer Erhebung wird dagegen nicht geregelt. Gegen diese sich zwanglos aus dem Wortlaute des § 14 FinAusglG. ergebende Auslegung sind Bedenken aus der Entstehungsgeschichte und insbes. aus der Begr. des Gesetzentw. nicht zu entnehmen. Hat aber der Reichsgesetzgeber nur die Frage der Verpflichtung, nicht aber die Frage der Berechtigung zur Erhebung der VergnügSt. geregelt, so sind die landesrechtl. Best. über das Recht der Gemeindeverbände, insbes. der Kreise, in Preußen zur Erhebung der VergnügSt. unberührt geblieben. Unberührt geblieben sind somit die Best. des § 6 PrKrProvAbgG. i. d. Fass. v. 26. Aug. 1921 (GS. 495). Durch sie ist die gleichzeitige Besteuerung der Vergnüg. seitens der Kreise und der Gemeinden gestattet und für derartige Fälle ledigl. ein Ausgleich vorgeschrieben, über den bei Streit der BezAussch. entscheidet.

In Übereinst. mit den zust. preuß. Ministerien hat der Gerichtshof daher die Zulässigkeit von KreisvergnügStO. neben solchen der Gemeinden bereits in seiner Entsch. v. 8. Juli 1930, II C 55/30, bejaht.

Ein gleichzeitiges Nebeneinanderbestehen einer Kreis- und einer GemVergnügStO. in der Stadt B. wäre daher zulässig gewesen. Die Stadt B. hat aber von der Befugnis, neben der KreisStO. eine GemStO. zu erlassen, unbestritten keinen Gebrauch gemacht. Vielmehr hat der bekl. Magistrat neben der nicht streitigen Kreissteuer den gleich hohen Betrag für die Stadt lediglich auf Grund Art. I RRatsBest. i. d. Fass. v. 12. Juni 1926 an-

wichtigsten Bestimmungen der GewStO. unternommen wird, ist recht schmal und gebrechlich. Es ist ja zu beachten — was das Gericht gar nicht erwähnt —, daß die Gehälter der Kommanditisten sogar bei Ermittlung des gewerblichen Einkommens i. S. des EinkStG. nicht abzugsfähig sind. Weshalb ihre Hinzurechnung mit dem alles in allem doch etwas weiteren Begriff des gewerblichen Ertrages im Sinne der GewSt. nicht vereinbar sein sollte, ist in keiner Weise stichhaltig begründet. Prof. Dr. Bühler, Münster.

gefordert, wonach mangels einer von der Gemeinde erlassenen bes. StO. die in Art. II daselbst enthaltene StO. des RRats unmittelbar Wirksamkeit als Ortsrecht erlangt. Weder das FinAusglG. noch auch die RRatsBest. regeln ausdrückl. die hier streitige Frage, ob diese Best. des RRats auch für den Fall Geltung hat, daß zwar nicht die Gemeinde, wohl aber ein übergeordneter Gemeindeverband eine den RRatsBest. entspr. VergnügStO. bereits erlassen hat, ohne daß durch landesrechtl. Bestimmung die Verpflichtung der Gemeinden zur Erhebung der VergnügSt. durch entspr. Verpflichtung der Kreise gem. § 14 Abs. 3 FinAusglG. abgelöst worden ist. Der Verwaltungsrichter ist daher in dieser Hinsicht auf eine die Absichten des Gesetzgebers möglichst zur Geltung bringende Auslegung angewiesen. Der Gerichtshof hat die sowohl den § 14 FinAusglG. als auch die zu seiner Ausführung ergangenen RRatsBest. beherrschende Absicht des Gesetzgebers darin gesehen, daß überall im Deutschen Reiche die Vergnügungen zu einer Steuer in dem vom RRate des näheren geregelten Umfange herangezogen werden sollen, daß aber, wenn dieser Absicht Genüge geschehen ist, sei es durch die Gemeinde oder durch einen übergeordneten Gemeindeverband oder das Land selbst, eine weitere reichsrechtl. Verpflichtung zur Erhebung der VergnügSt. nicht mehr besteht und somit auch für ein automatisches Inkrafttreten der StO. des RRats neben der bestehenden Gemeinde-, Kreis- oder LStO. kein Raum mehr bleibt (vgl. Markull a. a. O. S. 8 Anm. 2 Abs. 2).

Hierfür spricht auch der Umstand, daß nach Art. I RRatsBest. die in Art. II enthaltene StO. in den Gemeinden kraft Gesetzes nur soweit gilt, als nicht die Länder oder mit Genehmigung der Landesregier. oder der von ihr beauftragten Behörden die Gemeinden besondere StO. nach Maßgabe des Art. III erlassen. Hier ist also das automatische Inkrafttreten der StO. des RRats als GemStO. auch dann ausgeschlossen, wenn zwar nicht die Gemeinde, wohl aber das Land eine entspr. StO. erlassen hat. Der RRat wollte also offenbar nur erreichen, daß überall eine Besteuerung der Vergnügungen im Rahmen seiner StO. stattfindet, gleichviel, ob durch Land oder Gemeinde. Unter „Gemeinden" wird man hier daher sinngemäß auch die Gemeindeverbände verstehen müssen, denn es ist nicht abzusehen, warum neben der StO. eines Landes keine Pflichtsteuer der Gemeinden stattfinden soll, wohl aber neben der StO. eines Gemeindeverbandes.

Die Rechtslage ist die gleiche auch dann, wenn der übergeordnete Gemeindeverband erst nachträglich eine den RRatsBest. entspr. StO. einführt. Mit dem Inkrafttreten einer solchen erlischt die automatische Geltung der StO. des RRats in der Gemeinde, während es ihr unbenommen bleibt, eine besondere StO. neben der des Gemeindeverbandes zu beschließen.

Wendet man die vorstehend entwickelten Grundsätze auf den vorl. Fall an, so gelangt man zu dem Ergebnisse, daß der Bekl. nicht befugt war, von der Kl. neben der KreisvergnügSt. eine GemVergnügSt. zu fordern, da es an der Grundlage einer GemStO. fehlt. Ob die Stadt B. von ihrer Befugnis zum Erlaß einer GemVergnügStO. neben der bestehenden KreisStO. Gebrauch machen will, bleibt ihrem Ermessen überlassen. Macht sie von der Befugnis Gebrauch, so ist gem. § 6 KrProvAbgG. i. d. F. vom 26. Aug. 1921 seitens der Aufsichtsbehörden auf einen angemessenen Ausgleich zwischen den Interessen des Kreises und der Gemeinde hinzuwirken. Bei Streit würde der BezAussch. zu entscheiden haben.

(PrOVG., 2. Sen., Urt. v. 20. Jan. 1931, II C 41/30.)

Hessen.

Hessischer Verwaltungsgerichtshof.

8. Hess. Wertzuwachssteuer.

Ein Steuerschuldner wendet gegen seine Heranziehung zur Wertzuwachssteuer folgendes ein: Die ministerielle Genehmigung zu der örtl. Steuersatzung sei dahin erfolgt, daß diese am 1. Okt. 1926 in Kraft trete und für alle Fälle gelte, in denen der Abschluß des Veräußerungsgeschäfts nach dem 30. Sept. 1926 geschehen sei. Diese Genehmigungsverfügung und damit die Steuersatzung stehe im Widerspruch mit dem Reichsrecht, denn das RGes. v. 14. Febr. 1911 mache die Erhebung der Wertzuwachssteuer von dem dinglichen Eigentumsübergang abhängig, während nach der ministeriellen Genehmigung hier der obligatorische Vertrag maßgebend sei. Der Steuerpflichtige beanstandet weiter die Berechnung des Wertzuwachses durch das FinA., das von dem Goldmarkwert des Inflationskaufpreises unter Berücksichtigung der Tabelle des AufwG. ausgehe. Die Steuersatzung spreche von dem „Goldwert" des Hauses. Dies sei aber der Friedensgoldwert und nicht die Goldumrechnung des Inflationskaufpreises.

In Übereinstimmung mit dem FinGer. hat der VGH. diese Einwände zurückgewiesen:

Die Fassung der Vfg. des InnMin. über die Genehmigung der Ortssatzung ist allerdings keine glückliche und kann zu denjenigen rechtlichen Zweifeln, die die Rev. erhoben hat, ihrem Wortlaute nach Veranlassung geben. Allein diese Zweifel lösen sich, wenn man den Sinn der ministeriellen Vfg. im ganzen und die Umstände, unter denen sie erfolgte, betrachtet. Auch bei der Auslegung von öffentlich-rechtlichen Erklärungen darf nicht am Buchstaben gehaftet werden, vielmehr ist ihr wirklicher Wille zu erforschen. Hierbei ergibt sich, daß der Minister seine Vfg. über die Übergangsfälle nicht in dem Sinne eines staatsrechtlichen Aktes der einschränkenden Genehmigung der Satzung unter der Forderung eines weiteren, noch gar nicht von der Stadt beschlossenen materiellrechtlichen Zusatzes, gemeint haben kann. Sie stellt vielmehr nur eine Verwaltungsanordnung im inneren Dienste dar, die mit dem staatsrechtlichen Akt der ministeriellen Genehmigung inhaltlich nichts zu tun hatte, sondern nur rein äußerlich, in allerdings unglücklicher Wahl des Ausdrucks, mit ihr verbunden worden ist. Die Verwaltungsanordnung ging ihrem Sinn nach dahin, daß die Satzung auf solche nach dem 1. Okt. 1926 erfolgende Eintragungen in das Grundbuch, bei denen das zugrunde liegende Veräußerungsgeschäft vor dem 30. Sept. 1926 lag, nicht „angewendet" werden sollte. An eine Änderung der Bestimmung der Satzung über den Eintritt der Steuerpflicht ist von dem Minister nicht gedacht worden. Legt man die ministerielle Vfg. v. 28. Sept. 1926 in dieser Weise auseinander, daß sie eine unbedingte, an keinerlei Einschränkungen gebundene Genehmigung des Entwurfs der Ortssatzung erklärt hat, an die sie die Dienstanweisung knüpfte, diese Satzung in geeigneten Übergangsfällen nicht „anzuwenden", so liegt kein Verstoß gegen das Reichsrecht vor.

Unter dem Ausdruck „Goldwert" in § 8 der Satzung kann nicht der Friedensgoldwert der veräußerten Vermögenswerte verstanden werden. Denn damit wäre der in der Inflationszeit sehr häufige Irrtum über den eigentlichen Wert der damals veräußerten Grundstücke geschützt, und es würde ein ganz anderer Veräußerungspreis eingeführt, als die Parteien selbst gewollt und vereinbart haben. Dieser weitgehende Schutz des Inflationsverkäufers gegen ihm und der Allgemeinheit damals gar nicht bekannte Berechnungsfehler ist nicht der Sinn und der Zweck der Bestimmung in Satz 3 des Abs. 1 von § 8 der Satzung. Vielmehr sollte damit nur die weitere Entwertung zwischen dem Empfang des Preises ausgeglichen werden. Es ist daher durchaus zu billigen, wenn der Verkaufspreis von Papiermark in Reichsmark an Hand der Tabelle des AufwG. v. 16. Juli 1925 umgerechnet wird und dieser Goldmarkpreis dann an Stelle des Erwerbspreises des Grundstücks (falls dieser in Goldmark niedriger ist) gesetzt wird, um so zu ersehen, ob zwischen dem Erwerb und der Veräußerung des Grundstücks ein steuerpflichtiger Wertzuwachs eingetreten ist.

(HessVGH., Urt. v. 27. Sept. 1930, Nr. VGH 71/29.)

Hamburg.

Hamburgisches Oberverwaltungsgericht.

9. § 15 HambVerwGerG.; §§ 128, 132 RAbgO. Der Steuerpflichtige kann Verzinsung des von ihm zu Unrecht beigetriebenen Wertzuwachssteuerbetrags fordern. †)

Das geschriebene Recht enthält keine ausdrücklichen Vorschriften, die den Zinsanspruch gewähren oder versagen. Die Entsch. muß aus dem Wesen der Sache und ihrer allgemeinen Behandlung im Rechte gefunden werden.

Zinsansprüche sind Nebenansprüche. Es ist daher vom Hauptanspruch auszugehen.

Der Hauptanspruch ist der Ausgleichungsanspruch, den man im

Zu 9. Das HambOVG. stellt sich hier auf den Standpunkt, daß der kommunale Steuergläubiger verpflichtet ist, einen von ihm zu Unrecht beigetriebenen Wertzuwachssteuerbetrag dem Steuerpflichtigen zu verzinsen. Den von dem Steuerpflichtigen im vorl. Falle geforderten Zinssatz von 7% hält das OVG. auch der Höhe nach für angemessen. Das OVG. gelangt damit auch für das Gebiet der Gemeindeabgaben zu dem in der RAbgO. für deren Wirkungsbereich in den §§ 128 u. 132 geregelten Zustande.

Die Entsch. tritt damit in Gegensatz zu der insbes. von dem PrOVG. vertretenen gegenteiligen Auffassung. Diese gegenteilige Auffassung des PrOVG. entspricht aber nicht mehr dem heutigen Rechtsempfinden. Wenn z. B. PrOVG. 74, 409 ausführt, daß durch die Veranlagung eine formale Zahlungspflicht entstehe, die nicht schon durch die Einlegung von Rechtsmitteln, sondern erst durch die Aufhebung der Veranlagung beseitigt werde, und daß demgemäß die Eintreibung der Steuer als die Ausübung einer auf gesetzlicher Ermächtigung beruhenden Befugnis aufzufassen sei, deren „formale Rechtmäßigkeit" auch nicht durch die Aufhebung rückwirkend beseitigt werde und daher einen Anspruch auf Verzinsung von vornherein ausschließe, so entspricht diese Auffassung in der heutigen Zeit der Kapitalnot und bei der Fülle verschieden

bürgerlichen Recht als den Anspruch auf Herausgabe der ungerechtfertigten Bereicherung, im öffentlichen Recht als den Erstattungsanspruch bezeichnet.

Für den in Betracht kommenden Fall, den Fall der Rückgabe zu Unrecht erhobener hamburg. Wertzuwachssteuer, fehlt es auch für den Hauptanspruch an einer Regelung im geschriebenen Recht. Es gibt weder Vorschriften, die die Angelegenheit im besonderen regeln, noch allgemeine Vorschriften. Nur Bruchstücke wie § 15 VerwGerG. zeigen, daß auch das hamburg. öffentliche Recht den Erstattungsanspruch kennt.

Die vorhandene Lücke kann nicht einfach durch Anwendung der für das bürgerliche Recht vorhandenen eingehenden Regelung im geschriebenen Recht ausgefüllt werden. Ebensowenig ist es zulässig, etwa ohne weitere Regelungen, die sich an anderer Stelle im öffentlichen Recht finden, zu verwenden. Dies gilt insbes. von den Vorschriften der RAbgO., die in dem § 127 die Angelegenheit ausdrücklich, wenn auch vielleicht nicht erschöpfend regelt, die sogar im § 132 die Zinsfrage behandelt.

Wohl aber ist zu prüfen, ob den Vorschriften des geschriebenen Rechtes, mögen sie im bürgerlichen oder im öffentlichen Rechte enthalten sein, etwa Gedanken zugrunde liegen, die allgemeine Bedeutung für das gesamte Recht haben. Denn das Recht eines Staates kann auch in seinen verschiedenen Erscheinungsformen nur ein einheitliches sein und Unterschiede können sich nur aus der Notwendigkeit der Anpassung an besondere Verhältnisse ergeben. Dies ergibt weiter, daß bei der Prüfung auch die besonderen Eigenarten der Materie zu beachten sind.

Daß ungerechtfertigte Bereicherung auszugleichen ist, gehört zu den Grundgedanken unseres Rechts. Der Gedanke gehört in das Gebiet der sittlichen Grundlagen des Rechts, und es ist in der Tat so, daß, wo auch immer das geschriebene Recht Vorschriften über den Ausgleich der Bereicherung enthält, es sich nur um Nutzanwendungen auf ein besonderes Gebiet handelt.

Der Gedanke ist also zur Ausfüllung der vorhandenen Lücke geeignet. Er ist auch anderweitig schon vielfach im Schrifttum (vgl. Lassar, Erstattunganspruch) und Rspr. im Gebiete des öffentlichen Rechts, insbes. auch bei der Rückerstattung zu Unrecht erhobener Abgaben, zur Ausfüllung von Lücken des geschriebenen Rechts verwendet worden. Die höchsten verwaltungsgerichtlichen Instanzen haben es teils stillschweigend getan (so z. B. PrOVG. 37, 378; 38, 345), teils haben sie ausdrücklich zu der Frage Stellung genommen (z. B. SächsOVG. Plenarbeschl. v. 19. Okt. 1909; SächsOVG. 14, 97; 20, 352).

So wenig Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich des Hauptanspruchs herrschen, so sehr gehen in der Rspr. und im Schrifttum die Ansichten über den Nebenanspruch, die Forderung auf Verzinsung des herauszugebenden Kapitals auseinander (vgl. Lassar, Erstattungsanspruch; Stichwort: Zinsen, ferner die Übersicht bei Fleiner, Institutionen, 8. Aufl., S. 437 Anm. 64).

Für die Begründung des Anspruchs auf Verzinsung können verschiedene Gesichtspunkte in Frage kommen, der Gesichtspunkt der gezogenen Nutzungen, der Gesichtspunkt des Verzugs, insbes. der Gesichtspunkt des durch Rechtshängigkeit begründeten Verzuges. Es genügt im vorl. Falle, auf den erstgenannten Gesichtspunkt näher einzugehen.

Die Nutzungen sind ein Stück der Bereicherung selbst. Sie wären dem wahren Berechtigten zugefallen, hätte er das ihm entzogene Vermögen in Händen gehabt. Beim Kapital sind die Zinsen Nutzungen des Kapitals. Es ergibt sich also ohne weiteres, daß der Staat, wenn er ein Kapital herausgeben muß, um das er ungerechtfertigt bereichert ist, auch diejenigen Zinsen herausgeben muß, die er während der Zeit der ungerechtfertigten Innehabung des Kapitals tatsächlich gezogen hat.

Hierbei ist zu beachten, daß der Fall der Nutznießung des Kapitals nicht nur dann gegeben ist, wenn auch der äußeren Erscheinungsform nach die Zinsen als Geld der Kasse des Staates zufließen. Zinsnutzung hat der Staat vielmehr auch dann von dem Kapital gehabt, wenn es ihm ermöglichte, ein verzinsliches Darlehen zurückzuzahlen. Auch dann hat der Staat Zinsen von dem Kapitale gezogen, wenn der Besitz des Kapitals es ihm ermöglichte, eine zinspflichtige Anleihe zu umgehen, die er sonst nicht hätte vermeiden können.

Die hamburg. Rspr. hat denn auch die Verpflichtung der Verzinsung aus dem Gesichtspunkt der gezogenen Nutzungen anerkannt (Wulff, HambG. u. VO., 3. Aufl., Bd. 2, S. 94 Anm. 92) und auch das RG. bejaht sie (RG. 72, 152[1])).

Der Gesichtspunkt der gezogenen Nutzungen erfordert freilich an sich im einzelnen Falle den Nachweis, daß der Staat die Zinsnutzung tatsächlich gehabt hat. Wollte man aber deswegen vom Bürger verlangen, daß er seinerseits genau aufklären müsse, welches Schicksal das ihm entzogene Kapital in den Händen des Staates gehabt hat, so würde man ihm einen fast unmöglichen Beweis aufbürden; denn es handelt sich durchweg um innere Vorgänge der Verwaltung, in die der Bürger keinen Einblick hat. Selbst die Hilfe des Gerichts würde in vielen Fällen nicht ausreichen, da ein besonders vorsichtiger Richter leicht zur Abweisung des Zinsanspruches kommen würde, weil er glaubt, die verschlungenen Wege der Finanzen nicht hinreichend übersehen zu können (RG. 72, 152[2])). Es wäre deshalb nicht i. S. des Rechts, wollte man die Beweislast allein dem Bürger aufbürden. Der Bürger wird sich vielmehr regelmäßig auf zweierlei berufen können: Das eine ist der auch sonst im Rechtsleben zur Geltung kommende Satz, daß in Verhältnissen, in denen wegen der Natur der Dinge der an sich Beweispflichtige regelmäßig die erforderliche Aufklärung über solche Dinge nicht beschaffen kann, die sich im Innenbetriebe seines Gegners abgespielt haben, es nach den Geboten von Treu und Glauben zur Pflicht des Gegners wird, seinerseits dem Beweispflichtigen mit den erforderlichen Aufklärungen zu Hilfe zu kommen. Das andere ist die Erfahrung des täglichen Lebens, daß eine verständige Finanzverwaltung nicht ohne Not Kapital zinslos liegen läßt. Es kann in der Regel davon ausgegangen werden, daß jedes Kapital, das dem Staate zufließt, wenn es sich nicht gerade um Bagatellen handelt, in irgendeiner der oben geschilderten Weisen sich zinstragend auswirkt. Gewiß kann nicht verkannt werden, daß der Staat ständig in seinen Kassen Gelder zur sofortigen Verwendung bereithalten muß und daß es sogar recht erhebliche Kapitalien sind, die auf diese Weise der Zinsnutzung entzogen werden. Dies ist aber ein Dauerzustand; der Staat muß fortgesetzt einen Teil seines Geldes hierfür ausscheiden. Dieser Teil kommt hier aber nicht in Betracht. Daß der Staat diesen Teil um den von der Kl. gezahlten Beitrag von 26 620,09 *RM* vermehrt hat, hat die Verkl. nicht einmal behauptet. Der Betrag hat also mit größter Wahrscheinlichkeit Zinsen getragen, und zwar mindestens so hohe Zinsen, wie die Kl. (mit nur 7% für die Jahre 1928 und 1929, in denen im allgemeinen weit höhere Zinsen gefordert und gezahlt wurden) verlangt. Unter diesen Umständen hätte die Verkl. behaupten und beweisen müssen, daß und aus welchen besonderen Gründen der Betrag keine oder geringere Zinsen getragen hat. Solche Behauptung hat sie indessen nicht aufstellen können.

Da der Gesichtspunkt der gezogenen Nutzungen sich als ausreichende Grundlage für die Zinsforderung beim Erstattungsanspruch erweist, bedarf es keines weiteren Eingehens auf die anderen Gesichtspunkte, die vielleicht noch in Frage kommen könnten. Es ist jedoch noch auf einen Einwand der Verkl. einzugehen, mit dem sie ihre Zinspflicht jedenfalls für die Zeit bis zur rechtskräftigen Aufhebung der ursprünglichen Steuerbescheide leugnet. Die Verkl. weist darauf hin, daß das Gesetz (§ 45 VerwGerG.) ihr ausdrücklich die Befugnis gegeben habe, trotz der Anfechtung der Steuerbescheide im Verwaltungsstreitverfahren den geforderten Steuerbetrag beizutreiben. Sie ist der Ansicht, daß mit diesem ihrem Rechte zum Besitz des einzuziehenden Kapitals eine Verpflichtung zur Verzinsung nicht zu vereinigen sei, und kann sich dafür auf die Rspr. des PrOVG. berufen, das seit langer Zeit aus dem angegebenen Grunde die Zinspflicht des Staates vor dem Zeitpunkt der Rechtskraft des den Steuerbescheid aufhebenden Urteils leugnet (PrOVG. 8, 16; 28, 115; 71, 306; 74, 396; vgl. auch SächsOVG. 20, 352).

Die geschilderte Auffassung des Staates, der gewiß die Möglichkeit der Sicherung seiner Interessen durch schnelles Zugreifen besitzen muß, kann das Rechtsempfinden nicht befriedigen und entbehrt auch der zwingenden Folgerichtigkeit. Gewiß war die Verkl. formal berechtigt, die Steuerbescheide vor ihrer Rechtskraft vollstrecken zu lassen. Aber die Vorschriften des BGB. über die Herausgabe einer ungerechtfertigten Bereicherung sind ja gerade dazu bestimmt, den Ausgleich zwischen dem formalen und dem materiellen Recht herbeizuführen. Und dieser Ausgleich entspricht einem so zwingenden Bedürfnis des Rechtsverkehrs, daß er auch dann stattfinden müßte, wenn besondere Vorschriften darüber fehlten, und also auch dort stattfinden muß, wo es wie im Gebiet des hier maßgebenden Steuerrechts tatsächlich an besonderen Vorschriften fehlt. Das VG. hat also der Klage mit Recht entsprochen.

(HambOVG., Urt v. 9. Juli 1930, 42/30.)

Mitgeteilt von RA. Dr. C. A. Pauly, Hamburg.

---

[1]) JW. 1910, 17. [2]) JW. 1910, 17.

---

artigster und an die verschiedensten Vorgänge anknüpfender Steuerpflichten nicht mehr den Bedürfnissen des Rechtsverkehrs.

Es wäre sehr zu wünschen, daß die Entsch. des HambOVG. sich auch in Preußen durchsetzt. Es wäre auch zu begrüßen, wenn die Entsch. dazu beitrüge, daß gerade auch die kommunalen Steuerbehörden in zweifelhaften Fällen mit der Beitreibung von Steuern und Abgaben etwas vorsichtiger werden, als es in der Praxis mitunter der Fall ist.

RA. Dr. Werner Pünder, Berlin.

Für die Schriftleitung verantwortlich: Justizrat Dr. Dr. Julius Magnus, Berlin W 62, Maaßenstraße 27. (Fernsprecher: Lützow 6363)
Druck: Oscar Brandstetter in Leipzig